

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

A INCIDÊNCIA DE IMPOSTOS INDIRETOS EM FACE DA
IMUNIDADE RECÍPROCA

Direito Tributário

Eric Fernandes da Silva Mendonça

Rio de Janeiro

2008

ERIC FERNANDES DA SILVA MENDONÇA

A incidência de impostos indiretos em face da imunidade recíproca

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Rio de Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Eduardo Maneira

RIO DE JANEIRO

2008

ERIC FERNANDES DA SILVA MENDONÇA

A incidência de impostos indiretos em face da imunidade recíproca

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Rio de Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

MENDONÇA, Eric. F. da S. A incidência de tributos indiretos em face da imunidade recíproca. 2008. 67 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

O presente estudo visa analisar o fenômeno da imunidade recíproca na Constituição Federal do Brasil de 1988. Busca-se observar quais são as características e os fundamentos da imunidade a fim de compreender seus limites. Na primeira parte, é estudado o instituto e sua posição dentro do ordenamento jurídico brasileiro. Na segunda parte, é feita uma análise das pessoas titulares de imunidade recíproca e em que medida elas estão protegidas dos efeitos da tributação. Por fim, estuda-se a contribuição *de facto* do ente imune e suas consequências para o equilíbrio federativo

Palavras-Chave: Imunidade tributária; Imunidade Recíproca; impostos indiretos

MENDONÇA, Eric. F. da S. A incidência de tributos indiretos em face da imunidade recíproca. 2008. 67 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

The present study has the object to analyse the reciprocal immunity *phenomenon* in the brazil's federal constitution of 1988. The purpose is to observe the characteristics and the justification of the reciprocal immunity, in order to understand its limits. In the first part, it is studied the institute and its position inside the brazilian's Law. In the second part, it is made an analysis of the people and in which measure they can be protected against the effects of taxation. At last, it is studied the *de facto's* contribution of the immune person and its consequences to the federal balance.

Key-words: Tax Immunity; Reciprocal Immunity; indirect taxes

Sumário

1 INTRODUÇÃO	6
2 IMUNIDADES	9
2.2 Natureza Jurídica das Imunidades Tributárias	12
2.3 Imunidades como normas de estrutura	14
2.4 Imunidades e cláusulas pétreas	14
3 IMUNIDADES E PRINCÍPIOS. DISTINÇÃO	16
4 IMUNIDADE RECÍPROCA	17
4.1 A importância da forma federativa de Estado	19
5 ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE RECÍPROCA	21
6 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO INSTITUTO	24
6.1 Evolução histórica do instituto nos Estados Unidos	24
6.2 Evolução histórica do instituto no Brasil	29
7 A IMUNIDADE RECÍPROCA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988	32
8 ENTES TITULARES DE IMUNIDADE RECÍPROCA	33
8.1 União, Estados, Distrito Federal e Municípios	34
8.2 Autarquias e Fundações Públicas	37
8.3 Sociedades de Economia Mista e Empresas Públicas	39
8.4 Concessionárias de Serviço Público	42
9 PATRIMÔNIO, RENDA E SERVIÇOS PARA FINS DE IMUNIDADE	44
10 IMUNIDADE RECÍPROCA E A EC Nº.3/93	46
11 CONCESSÃO DE ISENÇÕES HETERÔNOMAS	48
12 IMUNIDADE RECÍPROCA QUANDO O ENTE É CONTRIBUINTE DE FATO	52
12.1 Evolução histórica	53
12.2 Restituição de indébito de impostos indiretos	55
12.3 Contribuição de fato do ente imune	58
13 CONCLUSÃO	63

Introdução

A imunidade recíproca, consubstanciada na vedação constitucional aos entes políticos em tributarem o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros, sempre foi erigida como elemento indispensável para o pleno desenvolvimento do Estado Federativo. Não fosse assim, careceria aos entes tributados a capacidade financeira para atender os interesses de sua população.

Porém, tal prerrogativa não é exclusiva dos entes políticos, atingindo também as autarquias, as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista, inclusive atingindo os bens das Concessionárias de Serviço Público.

É evidente que nem todos esses entes gozam de imunidade recíproca nos mesmos termos, sendo variável a intensidade da incidência da norma imunizante de acordo com o maior ou menor vínculo que tal ente tenha com o Poder Público.

Alega-se que a imunidade intergovernamental recíproca dos entes políticos, como a denomina o jurista Sacha Calmon Navarro Coelho, é essencial em um panorama federativo, tendo em vista que a autonomia dada aos entes políticos pela Carta Magna também os imporia uma série de atribuições que visam a satisfazer específicos interesses públicos predispostos pelo Poder Constituinte Originário (art. 150, VI, a, CRFB de 1988). Sendo assim, seria essencial garantir uma certa inviolabilidade do patrimônio do ente público, de modo que este estivesse plenamente direcionado à satisfação de seus objetivos constitucionais.

O instituto teve suas origens no Direito Norte-americano, tendo sido afirmada pela primeira vez pelo *Justice Marshall* da Corte Suprema Americana em 1819 no conhecido caso *Mc Culloch v. Maryland*, quando o Estado de Maryland foi proibido de tributar um banco federal por ser considerado este uma instrumentalidade do Estado Federal (*State Instrumentalities*). Nele, foram assentadas as bases para o desenvolvimento da desoneração dos entes públicos como corolário do Estado Federativo. A própria não-incidência de impostos sobre compras feitas por entes públicos, quando este atua como “contribuinte de fato” foi declarada no caso *Indian Motorcycle v. United States*, em 1931.

O presente estudo analisará o instituto da imunidade recíproca mediante uma profunda análise de todas as suas características e de suas principais atuações no ordenamento jurídico pátrio.

Primeiro, será feita uma abordagem genérica do instituto das imunidades, em que se examinará a raiz comum a todas as normas constitucionais desonerativas, sempre fazendo uma comparação com a espécie imunidade recíproca, objeto precípuo do presente estudo.

Posteriormente, será feita uma distinção entre as imunidades e os princípios que, não obstante vozes em contrário, revelam-se como categorias jurídicas distintas tendo, contudo o mesmo efeito prático, que é a desoneração dos sujeitos que as alegam em seu favor.

A imunidade recíproca em si será estudada pelo balizamento de sua atuação no ordenamento jurídico, suas características, seus fundamentos e principalmente sua abrangência.

Após, será feita uma digressão histórica do instituto tanto nos Estados Unidos da América quanto no Brasil. O estudo histórico da evolução pretoriana naquele país justifica-se por ter sido ele o berço da construção do instituto ora em comento e por ter sido também a Corte Suprema Americana responsável pelas decisões mais importantes na matéria. As mudanças de direção no entendimento daquela corte solidificaram cada vez mais os fundamentos da imunidade recíproca, tendo em vista que sempre que havia uma mudança profunda na jurisprudência a respeito do tema, esta era exaustivamente fundamentada pelos *justices* que a prolatavam.

A evolução da imunidade recíproca no Brasil será estudada mais com base nos textos das nossas sucessivas Constituições do que efetivamente pela nossa construção jurisprudencial, tendo em vista que a positivação da matéria sempre se deu no corpo de nossas leis fundamentais, inclusive por um processo de adoção formal dos entendimentos pretorianos estadunidenses sobre a matéria que, ironicamente, nunca tiveram o instituto da imunidade recíproca regulado na sua Constituição.

Posteriormente, será feito um exame do instituto como ele aparece no Direito Positivo pátrio, privilegiando um estudo do sistema tributário baseado nas limitações constitucionais ao poder de tributar e no Código Tributário Nacional, e apenas quando necessário, se recorrerá para a legislação ordinária para analisar o regramento legal de algumas entidades que gozem, ainda que tangencialmente, da imunidade recíproca.

Ulteriormente, será feito uma análise do teor da famosa Emenda Constitucional nº. 3 de 1993 e como a declaração de sua inconstitucionalidade fortificou as bases da imunidade recíproca no país.

Por fim, será feito um estudo da contribuição de fato de entes dotados de imunidade recíproca e uma análise da possibilidade do ente se furtar ao pagamento do imposto no preço do bem ou do serviço ou da impossibilidade do ente exonerar-se do referido pagamento.

Isto ocorre por que os impostos sobre o consumo, como o incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e o imposto sobre produtos industrializados (IPI), são embutidos no preço do bem a ser consumido, fazendo com que o consumidor acabe arcando com o valor do imposto inserido no preço total do bem.

Para os que militam pela obrigatoriedade do pagamento do imposto, a relação jurídico-tributária ocorreria tão somente entre o vendedor e o fisco, e a repercussão econômica do tributo não seria um fato jurídico, mas apenas afeto à ciência das finanças. Do outro lado, para aqueles que advogam pela possibilidade do ente não pagar o imposto embutido no preço, desconsiderar os efeitos econômicos de uma eventual repercussão seria violar o instituto da imunidade recíproca, por uma interpretação jurídico-tributária isolada das outras ciências, o que evidentemente é pernicioso para o funcionamento do ordenamento. Além disso, alegam que, em diversas situações, o legislador pátrio utilizou-se do critério econômico para regulação dos institutos jurídicos, como na aplicação da seletividade e o princípio da não-cumulatividade, e que, portanto, a repercussão econômica seria sim um fenômeno jurídico.

Este estudo tem como objeto menos a análise do fenômeno da contribuição de fato do que dos limites do instituto da imunidade recíproca. O estudo da condição do ente público como contribuinte *de facto* é apenas um ponto de partida para questionar-se até onde vai a prerrogativa dos entes público de não terem seu patrimônio, sua renda e seus serviços tributados uns pelos outros. O instituto da imunidade recíproca deve acompanhar a evolução do Estado de acordo com as suas necessidades e suas características históricas. Um Estado demasiadamente inchado não permite uma interpretação muito ampliada do instituto, haja vista que a diminuição da base de contribuintes pessoa jurídica acabará por inviabilizar a própria manutenção deste Estado, como ocorreu com a implantação do *New Deal*, por Roosevelt, em 1932. Por outro lado, um Estado liberal ou neoliberal, tende a passar cada vez mais a atividade econômica para os particulares, que só por normas desonerativas eventuais e precárias, como a isenção, é que podem gozar de um tratamento tributário mais benéfico.

Sendo assim, é de extrema relevância estudar ao final a configuração econômica do Estado contemporâneo e analisar se a aplicação hodierna das normas imunizatórias está em consonância com os objetivos do Estado moderno ou se é necessário fazer ajustes cruciais para que o instituto da imunidade recíproca continue cumprindo seu papel de defender as liberdades individuais sem prejudicar o crescimento econômico.

Imunidades

As imunidades são os mais importantes dos institutos desonerativos. São vedações absolutas ao Poder de Tributar dos entes políticos que, por sua vez, não podem instituir impostos sobre as pessoas ou os objetos acobertados pelo manto da imunidade nem muito menos exigí-los de qualquer um que seja alcançado por tal norma desonerativa.

Imunidade, em sua raiz etimológica, provém de *imunitas*, ou exonerado de *munus*, determinando que todo aquele que goze de “imunidade” seja dispensado de algum ônus, de alguma obrigação ou até mesmo de alguma penalidade.

É importante ressaltar que a imunidade não é instituto exclusivo da seara tributária, estando presente também no direito penal, ao tratar, por exemplo, da imunidade do advogado que, durante seu exercício profissional, pode manifestar-se livremente, sem o risco de ser criminalmente responsabilizado pelos crimes de desacato, difamação ou injúria, consoante o disposto no art. 7, §2, da Lei nº. 8.906/94, ou ainda a imunidade do parlamentar que o garante a impossibilidade de ser ou permanecer preso, podendo inclusive sustar o andamento da ação penal por crimes praticados após a diplomação, conforme preceitua o art. 53 da Constituição Federal e seus parágrafos. Até mesmo os Governadores de Estado e do Distrito Federal são titulares de imunidade processual, impondo que haja autorização da Assembléia Legislativa ou Câmara Legislativa para que sejam processados e julgados por crime de responsabilidade.

No Direito Tributário, o instituto da imunidade é majoritariamente considerada uma regra *constitucional* negativa de competência tributária, impedindo a possibilidade de instituição de impostos sobre determinadas pessoas ou coisas arroladas pelo constituinte originário, visando a preservação de alguns valores fundamentais da República. A imunidade é sempre regra de exceção, atuando sobre determinada norma que confere competência ao ente político para tributar limitando esse poder.

O fundamento das imunidades é a preservação de alguns valores considerados essenciais no Estado Democrático de Direito, tais como a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão, e a manutenção do Estado Federativo.

Teve sua gênese no chamado Estado Patrimonial, mais precisamente no séc. XIII ao séc. XIX, como uma forma de limitação ao poder do rei, negando-lhe a possibilidade de tributar a nobreza e o clero. Após a era das revoluções instituidoras do Estado de Direito, surgiu o fenômeno do Estado Fiscal, fundamentado na limitação ao poder de tributar baseado nos direitos fundamentais preexistentes dos indivíduos que impediam o Estado de violar determinadas garantias defendidas pela teoria do Direito Natural. No Direito Norte-

Americano, a 14ª Emenda, editada em 1868, afirmava que nenhum Estado poderia prejudicar os privilégios *ou imunidades* dos cidadãos dos Estados Unidos. Em outros países, como em Portugal, Espanha, Itália e Alemanha, as imunidades não constam de norma constitucional expressa, mas derivam de construção pretoriana. No Brasil, as imunidades tributárias foram positivadas pela primeira vez na Constituição de 1981, por obra de Rui Barbosa, extremamente influenciado pela jurisprudência americana que, durante todo o século, veio firmando as bases teóricas do instituto.

Tais normas de “incompetência tributária” encontram-se principalmente nos incisos do art. 150 da CRFB, que versam sobre a imunidade recíproca, impedindo que os entes políticos instituam impostos sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros (alínea a); a imunidade dos templos de qualquer culto (alínea b); a imunidade dos partidos políticos, bem como de suas fundações (alínea c); a imunidade das entidades sindicais dos trabalhadores (alínea c); e por fim, das instituições de educação e de assistência (alínea c).

É possível também encontrar imunidades fora da seção dedicada às “limitações constitucionais ao poder de tributar”.

O art. 149, §2º, I, com redação dada pela EC nº. 33/2001, descreve imunidade das receitas de exportação, quanto às contribuições sociais e à contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE. O art. 153, §3º, inc. III, por sua vez, define a imunidade, atinente ao IPI, dos produtos industrializados destinados ao exterior. O mesmo artigo, no §4º, inc. II, com redação dada pela EC nº. 42/2003, trata da imunidade do imposto territorial rural – ITR, sobre “pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”.

O art. 155, §2º, inc. X, alínea a, Constituição Federal veda a incidência do imposto sobre operação de circulação de mercadorias e serviços – ICMS sobre “operações que destinem mercadorias ao exterior.” A alínea b do mesmo dispositivo ainda veda o tributo sobre “operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”.¹ A alínea c refere-se à não incidência de ICMS “sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153”. Já a alínea d afirma não incidir o referido imposto “nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”.

¹ Travou-se no STF, quando no julgamento do RE 198.088, intenso debate sobre o significado do referido dispositivo. No caso, estabeleceu-se que a o dispositivo, não obstante a clareza do texto, deveria ser interpretado no sentido da arrecadação do imposto ser feita pelo Estado de destino e não no de origem. Sendo assim, não se estaria criando nenhuma norma de imunidade, mas sim, privilegiando-se os Estados consumidores em detrimento dos produtores. O Ministro Marco Aurélio pugnava pela interpretação literal do dispositivo.

O art. 156, §2º, inc. I refere-se à não incidência de imposto municipal de transmissão *inter vivos* sobre “transmissão de bens e direitos, incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda de bens imóveis ou arrendamento mercantil”. A respeito do ISS, afirmou o legislador no art. 156, §3º, inc. II da CRFB que “cabe à lei complementar excluir da incidência exportações de serviços para o exterior”.

Além disso, determinadas imunidades também englobam as taxas (art. 145, inc. II, CRFB), como é o caso das desonerações do art. 5º, XXXIV, a e b, CRFB, asseguradoras dos direitos de petição e certidão aos órgãos públicos; do art. 5º, LXXIII, sobre a não incidência de emolumentos (reconhecidamente qualificados como taxas) no ajuizamento de Ação Popular; do art. 5º, LXXVI, a e b, sobre a gratuidade do registro civil do nascimento e da certidão de óbito aos reconhecidamente pobres; do art. 5º, LXXVII, sobre a gratuidade da impetração de *habeas corpus* e *habeas data*; do art. 208, sobre a gratuidade do ensino universitário e por fim do art. 226, sobre a gratuidade da celebração do casamento.

O art. 184, §5º, CRFB, utilizando impropriamente o termo “isenção”, concede imunidade de impostos federais, estaduais e municipais às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

O art. 195, §7º, por sua vez, trata de uma hipótese muito específica de imunidade que é a das entidades beneficentes de assistência social do pagamento de contribuições sociais, caso atendam as exigências estabelecidas em lei.

É sempre relevante lembrar que o Constituinte não foi técnico quanto à referência às hipóteses de imunidades no texto constitucional, utilizando-se de expressões que, por mais que pareçam se referir a outras modalidades de desoneração tributária ou simples não-incidência, na verdade, referem-se ao instituto da imunidade, como já consignado por diversas vezes pelo Supremo Tribunal Federal, como no exemplo abaixo:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS: PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO EXTERIOR: **IMUNIDADE**. OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO: DISTINÇÃO. C.F., art. 155, II, § 2º, IV, X, a, XII, e. I. - ICMS: hipóteses de incidência distintas: a) operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestações de serviço interestadual e intermunicipal e de comunicações: C.F., art. 155, II. II. - A Constituição Federal, ao conceder **imunidade tributária**, relativamente ao ICMS, aos produtos industrializados destinados ao exterior, situou-se, apenas, numa das hipóteses de incidência do citado imposto: operações que destinem ao exterior tais produtos, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar: art. 155, § 2º, X, a. III. - Deixou expresso a C.F., art.

155, § 2º, XII, e, que as prestações de serviços poderão ser excluídas, nas exportações para o exterior, mediante lei complementar. IV. - Incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual, no território nacional, incidindo a alíquota estabelecida por resolução do Senado Federal: C.F., art. 155, § 2º, IV. V. - R.E. conhecido e provido.

Natureza Jurídica das Imunidades Tributárias

Muito se discute sobre a essência das normas imunizantes a fim de averiguar seus fundamentos e a partir disso, a melhor interpretação possível do instituto.

Parte considerável da doutrina pátria considera as imunidades como regras legais de *não incidência constitucionalmente qualificada*, ou seja, tratar-se-ia de área não contemplada pelo ordenamento jurídico-tributário como área tributável, se pondo fora da realidade jurídica, subsistindo tão somente na realidade fática. Critica-se esse entendimento por ser insuficiente, uma vez que a não incidência seria uma realidade fora do campo jurídico, não servindo para designar um instituto, que inegavelmente é uma realidade jurídica.

Uma outra parte da doutrina brasileira categoriza as imunidades como *limitações constitucionais ao Poder de tributar*. Para tal doutrina, competência tributária seria sinônimo de “poder de tributar”, sendo as imunidades limitações constitucionais ao poder de tributar, tal qual estão descritas na seção II, do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal de 1988.

O problema que se põe, no entanto, é que existem diversas acepções do vocábulo “Poder”, sendo melhor compreendido quando considerado na sua dimensão política. O Poder, nesse caso, seria um elemento político pré-jurídico e que atuaria no momento da feitura da norma legal. É o “Poder”, na verdade, a resultante da conjugação de interesses contrapostos que se harmonizam no texto legal. A Constituição, nos dizeres de Fernando Lassale, é a “soma dos fatores reais de poder”, sendo seu produto um ordenamento desvinculado desse choque político prévio. A partir dessas premissas, parte da doutrina critica que a imunidade, como criação do “Poder”, viesse a ser limitador desse mesmo “Poder” que a criou. Quando se conclui a Constituição, não há mais que se falar em poderes, tão somente em competência outorgadas.

Sendo assim, diversos doutrinadores afirmam que as imunidades são regras que limitam a competência tributária concedida aos entes políticos pelo Poder Constituinte Originário. Para tais juristas, as imunidades seriam uma negação parcial, só podendo existir se analisadas em conjunto com as normas que conferem competência tributária, reduzindo-lhes o

campo de incidência. Nas palavras de Aliomar Balleiro “*não são inadequados, pensamos, os termos mutilar, suprimir ou subtrair parcialmente, utilizados pelo jurista para explicar o fenômeno da isenção, assim como não há inconsistência no uso dessas mesmas expressões para referir os efeitos que a norma imunizatória provoca na norma atributiva de poder*”.²

Tais doutrinadores, mesmo partindo do correto pressuposto de que a imunidade não seria uma limitação ao “Poder” de tributar, mas sim, às competências já outorgadas pelo Poder Constituinte Originário, incorrem no erro de não perceber que, de fato, não há limitação nenhuma às competências outorgadas, na medida em que as regras jurídicas consagradoras das imunidades tributárias são apenas regras que determinam o panorama das competências tributárias, por meio de esquemas proibitivos.

No mesmo caso inserem-se aqueles que crêem que a norma que determina a imunidade seria uma exclusão, ou mesmo uma supressão ao poder tributário. A censura que pode ser feita aqui é dupla, uma referente à utilização inapropriada da palavra “Poder”, como sendo objeto de limitação, e outra no sentido de que não há subtração de competência, pois essa se configura como a soma de atribuições fiscais que a Carta Política outorgou aos entes titulares de competência tributária, já os privando, desde a outorga inicial, de tributarem os entes e as coisas imunes.

A limitação ocorreu também em momento pré-jurídico, em que a valoração do que deve ser imune o que deve ser tributado resulta no campo efetivamente tributado, este sim considerado como regra jurídica. As competências já nascem com suas limitações, não sendo limitadas por nenhuma regra também constitucional. É o que ocorre, v.g., no direito de propriedade, em que é comum se ouvir dizer que possui como limitação sua função social, porém, o titular do referido direito só o possui no limite em que der ao imóvel sua função social. Caso atue contra a função social, já não mais goza do direito de propriedade e, por isso, pode ser punido e, em último caso, desapropriado pelo Poder Público. O mesmo pode ser dito da competência tributária, que só existe quando respeitados os princípios e as regras imunizantes.

² BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR**. Rio de Janeiro, Forense, 2006, p. 230.

Imunidades como normas de estrutura

Fundamentalmente, o Direito se compõe de dois tipos de normas para organizar o ordenamento e assegurar sua manutenção: as que prescrevem comportamentos humanos e aquelas que disciplinam a edição de outras normas e estabelecem regras de competência.

As normas de conduta são as principais normas formadoras do sistema jurídico. São normas que estipulam quais comportamentos humanos devem ser proibidos, permitidos ou impostos e se fundamentam na tentativa de conformar a realidade fática com o dever-ser predisposto na norma em abstrato. Já as normas de estrutura (ou normas de sobredireito) são relevantes por fixarem as competências para a edição das normas de conduta. Tais normas possuem um dever-ser neutro, *i.e.*, não possuem uma realidade abstrata a ser concretizada, não se importando com as condutas humanas, que não apresenta valor para a norma de estrutura.

Ambas formam o ordenamento jurídico e são igualmente importantes para o funcionamento adequado do sistema, não cabendo depreciar o papel das normas de estrutura pelo fato de não serem normas “tipicamente jurídicas”.

Nesse quadro, as imunidades se consubstanciam como normas de estrutura, haja vista que limitam/conformam o exercício da competência para a edição das normas instituidoras de tributos. O legislador, ao fixar a competência tributária por meio das regras de estrutura, seja positiva, como as que conferem competência (v. arts. 153, 155 e 156, CRFB88), seja negativa, como as imunizantes (v. art. 150, CRFB88), limitam a edição de regras de comportamento por meio de regras de estrutura.

Sendo assim, é possível dizer que as regras que estabelecem imunidades juntam-se às regras de comportamento dirigidas à tributação, como as que instituem o tributo, dando origem ao campo de atuação da competência tributária descrito no corpo da Constituição Federal.

Imunidades e cláusulas pétreas

Não é novidade que as imunidades constituem garantias fundamentais dos contribuintes, inserindo-se, portanto, no rol das cláusulas pétreas (art. 60, §4, IV, CR). Sendo assim, não podem ser revogadas em hipótese alguma pela atuação do Poder Constituinte Derivado Reformador. O fundamento de tal *status* jurídico encontra amparo na finalidade das imunidades consagradas na Carta Magna, sempre vinculadas à defesa de direitos individuais

de especial relevo no ordenamento jurídico pátrio. Sendo assim, tem-se que as imunidades, construção política derivada de uma certa conjuntura histórica, são uma espécie de tutela de direitos e garantias vinculadas à formação do Estado Republicano e da Democracia e visam “assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livre das interferências ou perturbações da tributação”³

Há quem sustente, no entanto, que as imunidades nem sempre são imutáveis, tendo em vista que, em alguns casos, elas tem maior conteúdo de política fiscal do que de preservação de direitos e garantias fundamentais. Para corroborar tal entendimento, tais autores aludem à EC nº. 33/01, que alterou os artigos 149, 155, e 177, da CRFB, para, além de outras modificações, desonerar as receitas provenientes de exportação e onerar as receitas provenientes de importação:

Art. 149:

§2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – Não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação

II – Poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;

O inc. II foi posteriormente modificado pela EC nº. 42/03.

.....
II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços

É perceptível a diferença de sentidos políticos e econômicos das imunidades previstas no texto original da Constituição de 1998 e a imunidade da Emenda ora em comento. A EC nº. 33/01 foi produto da vontade do governo brasileiro em manter seus superávits na balança comercial, viabilizando a obtenção de receita para o pagamento da dívida externa

Enquanto as originárias tem uma vinculação maior com as finalidades do Estado, esta está mais vinculada às análises e decisões sobre matérias de finanças e economia. A preocupação daquelas com elementos dessa natureza é indireto, já estas constituiriam apenas mecanismo de política fiscal para essa corrente de doutrinadores.

³ BORGES, José Souto Maior. **ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS**. São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, p. 130

Imunidades e Princípios. Distinção

É comum os tributaristas não diferenciarem claramente o instituto da imunidade e os princípios de Direito Tributário. Embora ambos estejam dentre as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, é incerto dizerem que tem a mesma raiz ontológica, não obstante tenham o mesmo objetivo, que é impedir a tributação em determinadas situações e sobre determinadas pessoas.

Os princípios são normalmente analisados com mais afincos pelos constitucionalistas, que costumam fazer uma comparação entre estes e as regras jurídicas. Daí dizerem que as regras aplicam-se disjuntivamente – valem ou não valem, incidem ou não incidem – umas afastando ou anulando outras. Suas aparentes antinomias (já que o sistema é coeso) “são solucionadas pela aplicação dos critérios cronológico, hierárquico e da especialidade”.⁴ Os princípios, por sua vez, não se apresentam como imperativos categóricos, ou seja, regras claras que determinem uma conduta a ser praticada, apenas enunciando motivos para que o aplicador se decida neste ou naquele sentido. Princípios possuem caráter não conclusivo, não bastando em si mesmos e exigem adequação em face de casos concretos.

No entanto, no Direito Tributário, muitos princípios não são dotados dessa extrema abstração alegada pelos constitucionalistas, consubstanciando verdadeiras regras jurídicas, como, por exemplo, o princípio da anterioridade (art. 150, inc. III, alínea b, CRFB) ou da noventena (art. 150, inc. III, alínea c, CRFB).

Do ponto de vista jurídico, no entanto, princípios e imunidade possuem muitos pontos em comum, sendo ambos normas jurídicas de *status* constitucional, além de serem normas delimitativas da competência de entes políticos. Como normas delimitativas, obstam o exercício da atividade legiferante do ente estatal, negando competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados.

No entanto, fazer a distinção entre princípios e imunidades no sistema tributário brasileiro é crucial para não chegarmos a uma universalização das imunidades, reduzindo todas as limitações ao poder de tributar a essa categoria. Sendo assim, por mais que pareçam semelhantes, não podemos chegar a confusão de crer que todos os administrados estariam imunes a exigências tributárias que não estivessem determinadas por lei, ou ainda, que estivessem imunes de terem suas rendas tributadas pelos Municípios.

⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL**. São Paulo; Saraiva, 2007;

Sendo assim, por mais que as imunidades tenham como fundamento a defesa de princípios, não se pode confundir os institutos. O que se convencionou chamar de imunidade é regra de exceção, estabelecendo a incompetência do ente político para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente a norma de atribuição do poder/competência tributário.

Os princípios, por sua vez, são os mandamentos básicos ou os alicerces do sistema jurídico, tanto inspirando as normas atributivas de poder, como aquelas imunitórias. Ou servem para explicar o sentido e a finalidade de uma imunidade, ou são requisitos de validade formal e material para a criação de normas jurídicas.

Anterioridade, Igualdade e Irretroatividade, por exemplo, dizem respeito aos requisitos que devem ser observados pelo legislador para o exercício válido da competência tributária. A partir disso, criam-se direitos subjetivos em favor dos contribuintes, que podem utilizar tais regras como argumentos de defesa para a não sujeição a uma exação que não respeite esses parâmetros. Os princípios são, portanto, diretrizes que norteiam o bom exercício da competência.

Já as imunidades, sendo normas que retiram a competência dos entes políticos para tributar certos fatos ou pessoas, não norteiam o bom exercício da competência tributária, mas denegam tal competência, limitando-a relativamente a tais casos.

É interessante notar, no entanto, que as imunidades somente se justificam em face dos princípios que as inspiram. A título exemplificativo, o princípio federal, tanto norteia a distribuição de renda e de poder tributário, positivamente conferido às pessoas estatais, como também dá sentido à imunidade recíproca, objeto deste estudo.

Desse modo, princípios e imunidades não se aproximam apenas em razão de serem limitações ao “poder” de tributar, mas uma imunidade representa ainda a consequência expressa ou implícita de um princípio. A imunidade recíproca (art. 150, inc. VI, a, CRFB) dos entes políticos deriva da autonomia que lhes é inerente quando se opta pela adoção do princípio federativo, haja vista que países que adotam a forma de Estado Unitário não possuem tal imunidade em seus sistemas tributários.

Imunidade Recíproca

A imunidade recíproca, positivada no art. 150, inc. VI, alínea a, CRFB, consubstancia na impossibilidade dos entes políticos de tributar o patrimônio, a renda e os serviços uns

dos outros. Tal imunidade deriva da própria essência do Estado Federativo e não seria menos obrigatória, se não constasse expressamente na Constituição, como acontece em outros ordenamentos.

Sobre a imunidade recíproca, afirma o texto da Constituição da República:

Art. 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI – Instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda e serviços, uns dos outros

§2 – A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, renda e aos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§3 – As vedações do inciso VI, a e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas, regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Nos Estados Unidos, a intributabilidade dos entes políticos sempre foi tratada como imunidade, e sua forma derivou da construção pretoriana da Suprema Corte, principalmente durante o séc. XIX.

A função histórica do Estado Federal sempre teve a ver com a manutenção da unidade e coesão nacionais, com a preservação das diferenças sociais, culturais, éticas e econômicas locais, no respeito à multiplicidade regional.

Lembra Aliomar Balleiro que a experiência de constituição da federação germânica foi similar à nossa. O Estado alemão esteve unificado por mais de dez anos, durante a 2ª Guerra Mundial, e a adoção da forma federativa de Estado descentralizou o Poder Central, contendo os ímpetus saudosistas do regime deposto.

Sendo assim, o prejuízo dos entes políticos ao tributarem-se viria do fato de que, na sua gênese, a tributação era um meio de captação de recursos do setor privado para o público, afim de que este último tivesse como redistribuir a riqueza e prover o bem estar da coletividade. Portanto, a tributação de um ente sobre outro faria com que a exação incidisse não sobre capital produtivo em circulação, mas sim, de capital já cotizado, *i.e.*, do resultado de tributação prévia, o que, por óbvio, é contraproducente. Como bem afirmou o Justice Marshall, em caso posterior ao famoso *McCulloch v. Maryland*, o fundamento da imunidade recíproca é a lei da autopreservação.⁵

⁵ *Collector v. Day* 11 Wallace, 113 (1871), também citado como *Buffington v. Day*

Além disso, ainda para defender a impossibilidade de tributação dos entes, é válido notar que, caso um ente inferior viesse tributar um superior, acabaria submetendo toda coletividade à vontade de um grupo restrito de pessoas.

Ricardo Lobo Torres ainda lembra de alguns autores que enunciam a falta de capacidade contributiva do ente público com justificativa para corroborar a intributabilidade dos entes, fato que é refutado pelo autor, ao afirmar que “a capacidade contributiva só subsidiariamente pode influir na compreensão da temática da imunidade, pela coimplicação existente entre justiça e liberdade”.⁶

Lembra Kiyoshi Harada que:

A relação jurídico-tributária é a que mais possibilidade de atrito entre as partes encerra. O estudo histórico comprova que a tributação foi a causa direta ou indireta de grandes revoluções ou grandes transformações sociais. No Brasil, o genuíno movimento de afirmação de nacionalidade, a Inconfidência Mineira, teve como fundamental motivação a sangria econômica provocada pela metrópole com o aumento da derrama. Por isso, a razão desse princípio está na necessidade de preservação do princípio federativo, a convivência harmônica das entidades políticas componentes do Estado Federal Brasileiro.⁷

A importância da forma federativa de Estado

A imunidade recíproca é proclamada como elemento essencial para a garantia do Estado Federal e indiretamente, das liberdades individuais, que estariam seriamente comprometidas se o equilíbrio se desfizesse.

Por mais que não haja uma absoluta vinculação entre Estado Unitário e Autocracia e entre Estado Federal e Democracia, é cediço que a forma descentralizada de poder pretendida pelo federalismo não só foi criada para evitar o excesso dos governos, como também tem se mostrado ao longo da história como a melhor forma para coibir eventuais abusos. É o que constata Misabel Abreu Machado Derzi, ao atualizar a obra *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Balleiro:

Não se nega a possibilidade de a forma unitária de Estado conviver com regimes políticos que adotam o princípio democrático, nem tampouco o princípio federal representa defesa absoluta contra os regimes ditatoriais.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – volume 3**, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 237

⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**, 13ª edição, São Paulo, Atlas, 2004

Mas a descentralização de poder, peculiar à forma federal de Estado, acarreta mais facilmente a República Democrática, dificultando o totalitarismo. Afinal, enriquecer o federalismo, dotando de maior autonomia os entes estatais que convivem no mesmo Estado, ampliar a competência legislativa dos Estados-membros e Municípios, é dar maior espaço à co-deliberação e à auto-determinação popular. Em um país de grande extensão territorial e um grande número de habitantes como o nosso, restabelecer o equilíbrio federativo, através da concessão de maior autonomia aos entes regionais e locais é fazer crescer a representação legislativa do cidadão, o qual passa a interferir na formação de ordens jurídicas que têm base territorial menor. Crescer a liberdade política de Estados e Municípios é, sem dúvida, fazer crescer o nível de participação política de cada um em particular.⁸

É por isso que a Constituição estabeleceu a impossibilidade de ser feita qualquer modificação por força do Poder Constituinte Derivado Reformador que viesse a pôr em risco a forma federativa do Estado. É o que se lê do art. 60, §4º, I, CRFB:

Art. 60, §4º, CRFB: Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa de Estado;

Tendo em vista que o surgimento da disciplina da imunidade recíproca surgiu nos Estados Unidos, é impossível deixar de estudar a constituição do Estado federativo norte-americano. Em 1776, as treze colônias britânicas da América declararam independência e formaram cada uma um Estado soberano. Para criar uma defesa contra a expansão holandesa, e contra uma possível intenção inglesa de retomar seu território, os Estados se uniram em uma confederação, forma de auto-governo que estabelece a manutenção das soberanias locais, sua liberdade e independência.

Foi apenas em 1787 que, em uma convenção para rever o tratado que instituiu a confederação, os debates acerca da formação de uma Federação se tornaram consistentes e postos em pauta. Contudo, à época, os representantes dos Estados alegaram não poder votar nesse sentido por que seus mandatos eram limitados à ratificação do tratado instituidor da confederação. Sendo assim, ficou decidido que o surgimento da federação só ocorreria caso fosse aceito por nove Estados, que ratificariam o acordo tomado na reunião.

A forma federativa é ainda hoje considerada a melhor forma de organização de Estado. Isso por que suas características são meios eficientes de combater o abuso de poder nas mãos

⁸ BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, 1999;

de um sujeito só, além de, ao mesmo tempo, preservar as peculiaridades regionais, tão importantes para manter a heterogeneidade.

O Estado Federal costuma ser o meio mais apto a melhor desenvolver a democracia, já que sua forma de governo descentralizada em autonomias locais(a soberania é cedida ao Estado Federal) gera uma maior aproximação entre governantes e governados, de forma que esses últimos possam influir muito melhor nas decisões que vão lhes afetar diretamente.

Além disso, a forma federativa de Estado tende a resolver os conflitos locais pela criação de competências constitucionais no lugar de hierarquia entre os membros. Cada esfera de poder e cada Estado possui suas competências arroladas na Constituição Federal. No caso dos Estados Unidos, houve a outorga de certas competências à União e os Estados mantiveram todas as competências que não tinham sido repassadas àquele ente central, ficando, portanto, com as chamadas *competências residuais*.

É exatamente nesse ponto em que entra a importância da imunidade recíproca no regime federativo. É inegável que se cada esfera de poder possui competências próprias, devendo, por isso, ser concedido um meio de arrecadação próprio a fim de que o ente cumpra seus objetivos constitucionais.

O meio de arrecadação por impostos próprios não precisa ser o único meio de arrecadação do ente público, que também pode receber repasses, tal qual no ordenamento jurídico brasileiro. No entanto, para assegurar a real independência dos poderes locais, é aconselhável, diferentemente do que ocorre no Brasil, que se conceda parcela significativa de competência tributária aos entes menores, caso contrário, não obstante tenha impostos próprios, os entes menores (Estados, Distrito Federal e Municípios) acabam ficando dependentes do repasse e, portanto, das decisões do poder central (União).

É por todas essas circunstâncias que o Estado Federal tem sido um meio tão importante para a manutenção da coesão social, limitando os excessos dos governantes e assegurando, portanto, o respeito às liberdades individuais.

Abrangência da Imunidade Recíproca

Tema que gera certa controvérsia na doutrina é o alcance das normas imunizatórias em caso de imunidade recíproca. Isso por que alguns doutrinadores crêem que tal imunidade abarca tão somente os impostos, tal qual está descrito no art. 150, inc VI, da Constituição da República, enquanto outros defendem que a referida imunidade deveria também abarcar os

outros tipos de tributos, como as taxas, as contribuições de melhorias e as contribuições especiais, como as sociais e de intervenção no domínio econômico.

A doutrina majoritária afirma que a imunidade tributária recíproca aplica-se somente aos impostos, sendo assim, resultaria constitucional a cobrança de taxas entre pessoas jurídicas de direito público. Baseia-se essa corrente na interpretação literal do artigo 150 da CRFB e na afirmação de que, se o legislador originário resolveu restringir a imunidade recíproca tão somente aos impostos, não há como interpretar ampliativamente tal regra constitucional às taxas e contribuições. Conforme afirma Leandro Paulsen: “As imunidades do art. 150, inc. VI, da CF, conforme consta expressamente de seu texto, limitam-se a negar competência para a instituição de impostos”.⁹

Por mais que não seja suficiente a alegação de que o ordenamento jurídico norte-americano adota tal doutrina para justificar sua imposição no direito brasileiro, os que defendem essa tese alegam a posição daquele Direito como modo de confirmar sua aplicação ao Direito pátrio.

De outro modo, alguns doutrinadores crêem que a interpretação literal não seria adequada, posto que isso levaria à cobrança, pela União, de contribuições como a Cofins, dos Estados, do Distrito Federal, e dos Municípios e suas autarquias, o que constituiria, para eles, um absurdo. Para estes doutrinadores, somente não se submeteriam às imunidades as contribuições sociais que tem por fato gerador situações específicas dispostas na Constituição, como as destinadas à previdência social, incidentes sobre a folha de salários. Além disso, alegam também ser possível a cobrança de tarifas, porém nunca de taxas.

É nessa última corrente que se alinha o professor Hugo de Brito Machado, ao afirmar: “Não obstante esteja expressa, no art. 150, inciso IV, da vigente Constituição Federal, apenas em relação aos impostos, em razão do princípio federativo, a imunidade recíproca abrange, seguramente, também os demais impostos.” Afirma ainda que “o tributo, como expressão que é da soberania estatal, não pode ser exigido de quem a tal soberania não se submete, porque é parte integrante do Estado, que da mesma é titular.”¹⁰

A primeira corrente afirma, no entanto, que a cobrança de taxas ou contribuições não prejudicaria o desempenho do ente público e muito menos poria em perigo as liberdades individuais, finalidade da manutenção da imunidade recíproca, sendo, portanto, plenamente

⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e Jurisprudência**, Porto Alegre, Livraria do Advogado, ESMAFE, 2007, p. 238.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 24ª edição, São Paulo, Malheiros, 2004;

possível a incidência dessas modalidades de exações aos entes políticos que gozam de imunidade recíproca.

Afirma Ricardo Lobo Torres que “em 10/12/2002, por sua vez, afirmou a Corte Suprema não se encontrarem as custas abrangidas pela imunidade prevista no art. 150, inc. VI, a da Carta Magna.”¹¹, afirmando ainda que “é da alçada da lei conceder isenção ou estabelecer a não incidência se for o caso”. Lembra ainda que os empréstimos compulsórios, caso adotem a forma de adicional de impostos, devem respeitar as imunidades dos entes públicos.

A tese que prevalece no Pretório Excelso também privilegia a primeira corrente, como pode-se inferir das ementas abaixo:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PASEP. CONTRIBUIÇÃO EXIGIDA DE ENTES ESTATAIS. IMUNIDADE. 1. PASEP. Exigibilidade da contribuição pelas unidades da federação, pois a Constituição de 1988 retirou o caráter facultativo, bem assim a necessidade de legislação específica, para a adesão dos entes estatais ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público. Precedente do Plenário. 2. Imunidade recíproca. Matéria não discutida nas instâncias ordinárias. Inovação da lide. Impossibilidade. Inexigibilidade do tributo em decorrência de imunidade conferida aos entes da federação. Improcedência da pretensão. ***A imunidade tributária diz respeito aos impostos, não alcançando as contribuições.*** Agravo regimental não provido. (STF, 1ª Turma. RE-AgR 378.144/PR, rel. Min. Eros Grau, nov04)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. IMUNIDADE. C.F., 1967, ART. 21, PAR-2., I, ART-19, III, "b", C.F., 1988, ART-149, ART-150, VI, "b". I. ***A imunidade do art. 19, III, da CF/67, (CF/88, ART. 150, VI) diz respeito apenas a impostos.*** A contribuição e espécie tributária distinta, que não se confunde com o imposto. E o caso da contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21, par-2., I; CF/88, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. 19, III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. II. Recurso Extraordinário não conhecido. (STF, 2ª T, rel. Min. Carlos Velloso, maio 91)

Destarte, pode se dizer que, a despeito de algumas vozes contrárias, a maioria da doutrina e jurisprudência interpreta literalmente o texto constitucional, considerando que a imunidade recíproca abarca tão somente os impostos, e não todas as espécies de tributos.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – volume 3**, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 241. referência ao RE 114.812, Ac. da 2ª Turma. De 27.08.1991, Relator Ministro Célio Borja, RTJ 138:251

Evolução Histórica do instituto

É inegável que para compreender um instituto jurídico atualmente, é necessário observar sua evolução de acordo com as transformações sociais. No caso da imunidade recíproca, é importante analisar como dado momento político-econômico afetava sua interpretação e abrangência, para, a partir daí, investigar as finalidades do instituto, e portanto, chegar à sua essência.

Evolução Histórica do instituto nos Estados Unidos

Tendo em vista a grande influência que a construção pretoriana norte-americana influenciou o sistema da imunidade recíproca no Brasil, é essencial estudar sua gênese e evolução, para melhor compreender o instituto.

No entanto, é de extrema relevância que, antes de se analisar a evolução do instituto, se parta sempre da premissa que o sistema tributário americano possui algumas peculiaridades que, mesmo não invalidando-o como fonte de conhecimento, exige alguma atenção na transposição dos exemplos, de modo a correlacioná-los com o sistema tributário brasileiro.

Neste sentido, configura de extrema importância ter em mente que, no sistema político norte-americano, os Municípios não são considerados como entidades federais dotadas de autonomia política, como há no Brasil (art. 29, CRFB), inclusive não figurando na Constituição daquele país. Além disso, é imperativo que se leve em conta que determinados impostos, como o de herança ou o de renda, são cobrados simultaneamente tanto pelo poder federal como pelo estadual e até por certos Municípios.

É evidente, no entanto, que as semelhanças dos dois sistemas superam as diferenças, sendo as mais importantes características comuns a adoção do sistema federativo de Estado e a maior participação da União no sistema tributário.

Feitas tais considerações, o primeiro caso a se analisar é aquele que primeiro firmou a tese da imunidade recíproca naquele país, que foi o célebre *leading case McCulloch v. Maryland*, sob a relatoria do *Chief Justice* Marshall.

Durante os anos de consolidação dos Estados Unidos da América, logo após a independência do Reino Unido em 1776, o Estado americano começou a criar diversas entidades destinadas a fincar as bases institucionais da federação.

Uma das chamadas instrumentalidades (*instrumentalities*) do Governo Federal era o *Bank of U.S.*, criado em 1791, para regular o comércio e a moeda circulante. O Estado de Maryland, inconformado com a política do recente Governo Central, resolveu por tributar a filial do referido banco no Estado.

Levado o caso à Corte Suprema, Marshall firmou o entendimento de que as instrumentalidades governamentais gozavam de imunidade frente ao fisco dos Estados, alegando que o poder de tributar importava no poder de destruir.¹² Disse ainda Marshall, em sua decisão, que o povo de um Estado não pode modificar a resolução do povo dos Estados Unidos, eis que não pode ferir a soberania que se estende sobre ele. Afirmava ainda que se um Estado pudesse tributar um banco nacional, poderia também criar impostos sobre os Correios, a Casa da Moeda, a alfândega e até os processos judiciais.

É interessante notar que nessa primeira fase em que se consolida a federação norte-americana, a jurisprudência da Suprema Corte foi extremamente protetora da União, contra o fisco dos Estados, que obviamente, ainda não tinham se acostumado com a perda da sua soberania. Por isso mesmo é que a imunidade dos entes políticos ainda não era recíproca, valendo apenas para a União Federal. Tal posicionamento derivava também da idéia de que o fisco de um Estado não poderia prejudicar todo o povo dos Estados Unidos, representados por seus entes públicos.

Ainda com base nessa política decisória, foi dado ganho de causa à União no caso *Weston v. City Council of Charleston* em 1829, para não ter suas apólices tributadas pelos Municípios, lá considerados apenas como “agências” estatais, não gozando, portanto, da autonomia que existe no Direito brasileiro.

Ampliou-se ainda a imunidade da União Federal no julgamento do caso *Dobbins v. Erie Country*, em 1842, quando a Suprema Corte vedou a incidência de tributos estaduais sobre funcionários da União.

Foi, no entanto, após a Guerra de Secessão, já em 1871, que a doutrina da imunidade dos entes políticos finalmente se transformou em recíproca. Nessa época, o Governo Federal estava não só consolidado, mas hipertrofiado, não necessitando mais da proteção que havia sido conferida pela Suprema Corte nos anos precedentes, podendo-se dizer que foi iniciada uma segunda fase no entendimento da imunidade recíproca pela jurisprudência americana.

Nessa fase, destaca-se o leading case *Collector v. Day*¹³, que estabeleceu a intributabilidade dos vencimentos dos juízes estaduais frente ao fisco da União, em

¹² “The power to tax involves the power to destroy”

¹³ *Collector v. Day*, 1871

reciprocidade com a imunidade dos funcionários da União estabelecida em *Dobbins v. Erie Country*. Os argumentos centrais da decisão foram de que, além dos Estados possuírem poderes reservados, o que os tornaria independentes do poder central, a Constituição é omissa não só quanto à imunidade estadual, mas principalmente quanto à imunidade federal. A imunidade decorreria, como também se entende entre nós, do princípio federativo.

A imunidade recíproca expandiu-se a partir da década de 1920, passando a vedar a incidência de impostos indiretos, tema que será analisado em maior profundidade mais a frente. O caso paradigmático¹⁴ versava sobre a tributação indireta incidente sobre a gasolina vendida à *Coast Guard* federal, em 1928. Interessante foi a aparição da primeira crítica à tendência interpretativa ampla do instituto da imunidade recíproca no voto vencido do *Justice Holmes*, que alegou que o poder de tributar não importaria no poder de destruir enquanto existisse a Corte Suprema para controlar eventuais tributações efetivamente danosas ao pacto federativo. Afirmou ainda o insigne jurista que a imunidade não poderia prevalecer quando fosse remota a interferência sobre o governo.

Não obstante as restrições à demasiada ampliação do instituto só viessem a ocorrer após a 1ª Guerra Mundial, já é possível nesse período observar algumas decisões que vieram a melhor balizar a aplicação da imunidade recíproca. Um dessas decisões foi o caso *South Caroline v. United States*, em que foi considerada constitucional a tributação por impostos federais, sobre negócio de bebidas do Estado da Carolina do Sul. Fincou-se o entendimento, válido mesmo nos dias atuais, que a imunidade recíproca ampara os “instrumentos” (*instrumentalities*) efetivamente vinculados às finalidades essenciais do Estado, não protegendo-o quando este atua no mercado como particular (*private business*). Curioso é que, a despeito da jurisprudência já ter consignado que a imunidade era recíproca, valendo também para os Estados frente ao fisco da União, no caso citado e ainda no caso *New York v. U.S.*, as atividades comerciais ou mesmo industriais da União não podiam ser tributadas pelo fisco dos Estados.

Após a primeira Guerra Mundial, ocorreu uma expressiva mudança nos rumos da jurisprudência da Suprema Corte, que passou cada vez mais restringir a imunidade recíproca aos casos em que efetivamente sua ausência importaria em prejuízo ao ente público e, por consequência, a coletividade.

O processo de mudança de entendimento da Suprema Corte a respeito da imunidade coincidiu com a evolução econômica do Estado Americano. Isso por que o Estado Liberal, considerado como Estado mínimo, instituído a partir dos anseios de limitação do Poder

¹⁴ *Panhandle v. Knox*, 1928

Central, permitia uma interpretação inflexível da imunidade recíproca, já que o aparato estatal não era muito expressivo e base de contribuintes era enorme.

Foi apenas com a decadência do Estado Liberal e a adoção do programa de governo *New Deal*, de Roosevelt, em 1932, que o intervencionismo estatal ficou mais presente na economia. Tal política ia evidentemente contra os interesses da maioria dos grupos econômicos tradicionalistas e sofreu inclusive obstáculos à sua implantação pela Corte Suprema. Contudo, a necessidade de correção de quase um século de individualismo exacerbado e certa anomia na defesa dos interesses sociais, fez com que o plano fosse implementado, aumentando cada vez mais a participação do Estado na economia.

Assim, era evidente que os limites da imunidade recíproca teriam que mudar, tendo em vista que a presença maciça do Estado na economia diminuía consideravelmente a base de contribuintes e exigia maior arrecadação para financiar a participação do Estado em diversos setores da vida econômica e social. A partir disso, a Corte Suprema começou a dar uma interpretação mais restritiva ao instituto ora em comento, a fim de assegurar o poder de arrecadação dos entes políticos, permitindo a sua manutenção e a realização das novas funções a eles acometidas.

No caso *Helvering v. Moutain Producers Corporation*, de 1938, a Suprema Corte declarou constitucional imposto incidente sobre terra petrolífera arrendada, mudando sua jurisprudência clássica. No mesmo ano, a Corte decidiu também pela constitucionalidade do imposto federal de renda¹⁵ sobre o salário de engenheiro da *NY Port Authority*, autarquia mantida pelos Estados de New York e New Jersey, modificando o entendimento da intributabilidade de funcionários estaduais proclamado, pela primeira vez, no caso *Dobbins v. Erie Country*, quase um século antes (1842).

A recíproca veio em 1939, quando a Corte Suprema determinou a possibilidade de o Estado tributar empregados da *Home Owner's Loan Corporation*, instituída pelo Governo Federal.¹⁶

Esse processo de abertura à tributação de funcionários tanto do Estado quanto da União acabou dando origem à Lei sobre salários de agentes do Poder Público (*Public Salary Act*) que legalizou a incidência de impostos sobre os funcionários públicos, ressaltando apenas “se esse imposto não discrimina em detrimento de tal funcionário em razão da fonte dessas remunerações”.

¹⁵ Nos Estados Unidos, também os Estados membros podem instituir tributos incidentes sobre a renda.

¹⁶ *Graves v. New York*, rel. Justice O'Keefe, 1939

A partir da década de 50, a Corte Suprema desviou a atenção para a temas como a atividade de subversivos, na esteira da Guerra Fria e de proteção das minorias, principalmente negros que lutavam pelo processo de dessegregação, que culminou, inclusive, com a aprovação da Lei de Direitos Civis em 1964, e da Lei de Direitos Eleitorais.

Os casos mais marcantes posteriores a esse período continuaram a estreitar o alcance da imunidade recíproca. No caso *First Agr. Bank v. Sale Tax Com.* em 1968 foi declarada constitucional a tributação estadual sobre um banco nacional, modificando a decisão pioneira da Corte em matéria de imunidade de entes políticos firmada em *McCulloch v Maryland*.

Outro caso de relevo no que se refere à imunidade recíproca foi *Carson v. Roane Anderson Co.*, de 1952, em que a Corte Suprema Americana reconheceu a constitucionalidade da atuação do Congresso norte-americano em conceder isenções ou “imunidades legais” (*statutory immunities*) a contratos, compras de mercadorias ou entes públicos instrumentais, antes de analisar a existência de imunidades constitucionais (*constitutional immunities*).¹⁷ A adoção de imunidades legais em prejuízo ao uso indiscriminado de imunidades constitucionais caracterizou o apoio da Corte a uma atuação mais seletiva do Congresso no reconhecimento das hipóteses albergadas pela imunidade recíproca.

A decisão, no entanto, que mais define a tendência da Corte Suprema em matéria de imunidade recíproca foi o caso *United States v. New Mexico*, em que a Corte adotou mais uma vez uma apreciação restritiva da imunidade fiscal do governo, afirmando que a imunidade tributária só é cabível quando a incidência recair sobre os próprios Estados Unidos ou em uma agência ou instrumentalidade tão intimamente vinculada ao governo que os dois não possam ser realmente vistos como unidades separadas.

Sendo assim, como bem analisado pelo professor Ricardo Lobo Torres, “atualmente, a tendência da doutrina (nos Estados Unidos) é colocar-se contra a generosidade interpretativa e a favor do enfoque estrito (*narrow approach*), na esteira da atitude da Suprema Corte”.

Afirma ainda o professor que caminham nesse sentido Lawrence H. Tribe, G. Gunther, Walter Hellerstein e Kenneth W. Dam

Evolução Histórica do instituto no Brasil

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – volume 3**, Rio de Janeiro, Renovar, 2005.

Se, nos Estados Unidos, a evolução da imunidade recíproca se deu por conta da construção jurisprudencial da Suprema Corte, o mesmo não pode se falar da evolução do instituto no Brasil. Tendo em vista o gosto brasileiro em reeditar o texto fundamental do Estado sucessivas vezes ao sabor do regime em vigor, a evolução do nosso sistema tributário e, portanto, da doutrina das imunidades, foi feita por meio de consolidação do tema no corpo constitucional.

Já no tempo do império a legislação ordinária previa a não tributação de bens e serviços pertencentes à Fazenda Nacional ou Provincial, conforme se depreende das leis nº. 776 de 1854 ¹⁸ e do Reg. De 1842 ¹⁹.

No entanto, foi em 1891, com a primeira Constituição Republicana, que a sistemática da imunidade recíproca foi constitucionalizada:

Art. 10: É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

Redigido por Rui Barbosa, o art. 10 da Constituição de 1891 introduziu a imunidade recíproca no país, e logo teve interpretação rígida, de acordo com a jurisprudência norte-americana na matéria, que ainda não tinha passado pela modificação restritiva do instituto, que apenas ocorreu no pós 1ª Guerra Mundial.

É interessante notar que, contrariamente à evolução da imunidade recíproca no Direito norte-americano, o instituto no Brasil já surgiu recíproco, afirmando o art. 10 da Carta de 1891 que: “É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, **e reciprocamente**”. É evidente que tal artigo derivou do entendimento consagrado em favor da reciprocidade que a jurisprudência norte-americana já havia assentado desde de *Collector v. Day* em 1871, em que se estabeleceu a intributabilidade dos vencimentos dos juízes estaduais pelo fisco federal.

Porém, não era esse o entendimento de Rui Barbosa, cujo pensamento era manter tão somente a imunidade da União e suas instrumentalidades dos fiscos estaduais, como se infere da redação do art. 9º do Projeto do Governo Provisório, ao dizer: “É proibido aos Estados tributar de qualquer modo, ou embarçar com qualquer dificuldade, ou gravame regulamentar, ou administrativo, atos, instituições ou serviços instituídos pelo Governo da União”.

Nos anos seguintes à adoção da Constituição de 1891, a doutrina e principalmente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal cuidou-se de ampliar cada vez mais as hipóteses

¹⁸ A sisa de bens de raiz não incidia sobre a compra e venda de prédios por conta da Fazenda Provincial.

¹⁹ A décima urbana, imposto provincial, não incidia sobre as propriedades nacionais.

de imunidade recíproca, como ocorria no Direito norte-americano à época, passando inclusive a proteger os títulos de renda lançados pelo Governo para capitalizar-se e os meios e instrumentalidades governamentais.

O maior demonstrativo da interpretação ampliativa do instituto dada pelo STF foi o reconhecimento, pela Corte, da imunidade das concessionárias de serviços públicos, culminando, inclusive, na edição de regra que estendia expressamente a imunidade e essas entidades no corpo da Carta Constitucional de 1934:

Art. 17: É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

X, tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a **mesma proibição às concessões de serviços públicos**, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão

§ único: A proibição constante do nº. X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos.

No entanto, foi a Constituição outorgada de 1937 que deu início a um processo de restrição do alcance da imunidade, revogando o benefício antes conferido às concessionárias, como pode se inferir da leitura do parágrafo único do art. 32, mas mantendo a intributabilidade dos entes políticos:

Art. 32: É vedada à União, aos Estados e aos Municípios:

c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros.

§ único: Os serviços públicos concedidos **não gozam** de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial.²⁰

Aliomar Balleiro narra passagem lamentável na história jurídica do Brasil, quando o governo ditatorial no Estado Novo anulou decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal, que afirmou ser inconstitucional o Decreto-lei federal nº. 1.168 de 22.03.1939 que sujeitava ao imposto de renda todos os créditos pagos pelos Estados e Municípios. Ante a decisão do tribunal, o governo de então editou o Decreto-lei nº. 1.564 de 05.09.1939, confirmando o decreto anterior e determinando que se ignorasse a decisão judicial proferida por aquele tribunal, nos seguintes termos:

São **confirmados** os textos de lei, decretados pela União, que sujeitaram ao imposto de renda os vencimentos pagos pelos cofres públicos

²⁰ DIAS. Floriano de Aguiar. **Constituições do Brasil – volume 1**. Ed. Liber Jús, 1975, p. 583

estaduais e municipais, **ficando sem efeito** as decisões do Supremo Tribunal Federal e de quaisquer outros tribunais ou juízes que tenham declarado a inconstitucionalidade desses mesmos textos.

Não que a decisão do Tribunal fosse a mais acertada, mas é evidente que é altamente danoso que o Executivo interfira de tal maneira no Poder Judiciário, violando a separação de poderes e impondo seus interesses em detrimento à Carta Magna.

O texto constitucional de 1946 foi ainda mais restritivo com o instituto da imunidade recíproca, fazendo constar, inclusive, norma que reafirmava a incidência de impostos sobre as concessionárias de serviço público, consoante se infere do texto do art. 31, inc. V, alínea a, CF de 1946:

Art 31:À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, é vedado:

V - lançar imposto sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, **sem prejuízo** da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo.

E afirmava o parágrafo único: “Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção (leia-se imunidade) tributária, salvo quando estabelecida pelo poder competente ou quando a União a instituir em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum”.

A Constituição de 1946 ainda adotou a teoria da plena tributação dos proventos dos funcionários públicos pelos entes tributantes no seu art. 15, §3º, CF46:

art. 15: Compete à União decretar impostos sobre:

§3º: A União poderá tributar a renda das obrigações da dívida estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e Municípios, mas não poderá fazê-lo em limites superiores aos que fixar para suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes.

Trata-se, portanto, de clara adoção da regra já consagrada pelo Direito norte-americano no *Public Salary Act* em 1939.

A Constituição de 1967, tanto na redação originária quanto na Emenda de 1969, que substituiu quase todos seus dispositivos, continuou a restringir o alcance da imunidade recíproca, mantendo a tributabilidade dos serviços públicos concedidos e modificando o entendimento sumulado do Supremo Tribunal Federal (verbete 74 da Súmula do STF ²¹) ao

²¹ O imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais. (www.stf.gov.br)

afirmar a incidência de tributação sobre o promitente comprador de imóvel da titularidade de ente público imune.

É o que se infere do texto da Constituição de 1967:

Art. 19: É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

III – instituir impostos sobre:

a) o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros.

§1º - O disposto na alínea III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou deles decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

Mesmo após a modificação feita pela Emenda nº. 1 de 1969, foi conservada, no art. 20, II, a regra do art. 19, III, da Constituição de 67, estabelecendo ainda a impossibilidade de discriminação de imposto de renda sobre os proventos dos agentes públicos dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Ainda sob a égide da Constituição de 1969, foi editado o verbete de Súmula 591 do Supremo Tribunal Federal, afirmando que o vendedor (ou produtor) não estava acobertado de imunidade caso vendesse seus produtos para ente público imune. Tal verbete, no entanto, será examinado posteriormente.

A imunidade recíproca na Constituição de 1988

As modificações na disciplina da imunidade recíproca através das Constituições podem ser explicadas não só de acordo com as alterações por que passou o Estado Federal, mas também de acordo com os interesses dos constituintes na época.

A imunidade recíproca surgiu como necessária decorrência da opção pelo regime federativo de Estado, baseando-se na autonomia dos entes estatais para instituírem as exações abarcadas na sua competência impositiva e protegendo-os contra qualquer exação que pudesse interferir na consecução de seus objetivos constitucionais.

Mas, com a evolução do Estado Federal e da imunidade recíproca, tanto no Direito norte-americano quanto no brasileiro, os excessos odiosos que a jurisprudência concedeu ao instituto durante seus primeiros anos foram extirpados, criando-se uma nova teoria da imunidade, delineada pelos princípios da igualdade, pela abolição de privilégios e pela reciprocidade de tratamento entre os entes políticos.

Foi nessa esteira que se pôs a matéria na Constituição Federal de 1988, no art. 150, VI, a, da CRFB:

Art. 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
VI – instituir impostos sobre:
a) patrimônio, renda e serviços uns dos outros

Sendo assim, pode-se dizer que o Constituinte de 1988 partiu de algumas premissas teóricas para a feitura do texto constitucional que se confirmaram em regras legais, dentre elas: o fato de que a imunidade recíproca, embora tenha sido expressamente disposta no art. 150, CRFB, é postulado que deriva da própria estrutura federativa do Estado; a constatação de que, em nenhuma hipótese, a imunidade recíproca pode beneficiar particulares, seja terceiros que tenham direitos reais em bens das entidades públicas ²², seja agentes do poder público que devem ter suas rendas tributadas, não podendo alegar imunidade para se eximirem do pagamento; além do fato de que a imunidade é um meio de proteção do Estado, como pessoa jurídica de direito público, não protegendo as hipóteses em que o Estado atua como ente privado (art. 150, §3º e art. 173, §1º, inc. II, ambos da CRFB de 1988).

Entes titulares de imunidade recíproca

A imunidade recíproca é classificada como subjetiva, tendo em vista que atua precipuamente resguardando certas pessoas jurídicas da tributação dos entes políticos. Porém, nem todas as pessoas jurídicas de direito público gozam de imunidade recíproca da mesma maneira e algumas pessoas jurídicas de direito privado acabam sendo titulares de tal prerrogativa, tendo em vista sua enorme vinculação com as finalidades essenciais do Estado.

As pessoas jurídicas de direito público dotadas em maior ou menor grau de imunidade são a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias e fundações. Já as pessoas jurídicas de direito privado que, em tese, não poderiam gozar de imunidade, acabam por usufruí-la quando prestam serviço público de grande interesse para o Estado, fazendo-o em regime de monopólio.

União, Estados, Distrito Federal e Municípios

²² Art. 150, §3º, *in fine*:nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. (vide art. 1225, VII do CC)

Não há o que se questionar sobre a imunidade recíproca dos entes políticos. A própria Constituição consignou expressamente que: art. 150, inc. VI alínea a: “....é vedado à União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios: VI – Instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”.

Sendo assim, abraçou o legislador constituinte pátrio a doutrina da imunidade recíproca, mantendo o entendimento já consagrado desde a Constituição de 1891.

A abrangência da imunidade dos entes políticos divide a doutrina, não obstante a posição majoritária seja pela aplicabilidade da imunidade intergovernamental recíproca tão somente aos impostos, como já dito anteriormente.²³ A partir de tal entendimento, seria perfeitamente possível um ente político instituir uma taxa pela prestação de um serviço público e cobrá-lo de outro ente cuja repartição usufrísse do referido serviço. O mesmo ocorre com a contribuição de melhoria, caso um ente público fosse beneficiado por uma valorização de imóvel da sua titularidade decorrente de obra pública de autoria de outro ente da federação.

No entanto, é importante ressaltar que ambas as correntes concordam que o ente público nunca está imune às contribuições previdenciárias, conforme se lê da jurisprudência do Pretório Excelso:

5. É da jurisprudência do Supremo Tribunal que o princípio da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, a) - ainda que se discuta a sua aplicabilidade a outros tributos, que não os impostos - não pode ser invocado na hipótese de contribuições previdenciárias. 6. A auto-aplicabilidade do novo art. 40, § 13 é questão estranha à constitucionalidade do preceito e, portanto, ao âmbito próprio da ação direta.” (ADI 2024/DF – rel. Min Sepúlveda Pertence, 03.05.2007 - STF)

Fato que confirma a ausência de imunidade recíproca de contribuição previdenciária é a edição da lei nº. 11.196 de 2005 que dispõe, no seu Capítulo XIV sobre o parcelamento de débitos previdenciários dos Municípios.

Outra importante observação é que a imunidade recíproca não beneficia atividades, rendas ou bens estranhos às funções essenciais das pessoas estatais, que tenham caráter especulativo ou voltadas à atividade econômica lucrativa, conforme se depreende do texto do §3º do art. 150 da CRFB, ao afirmar que “.....(as imunidades) não se aplicam ao patrimônio, à

²³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e Jurisprudência**, Porto Alegre, Livraria do Advogado, ESMAFE, 2007, p 238: “O inciso VI, que corresponde ao art. 19, inc. III, da Constituição de 1967, com as suas emendas, abrange tão somente impostos”.

renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de tarifas ou preços do usuário.....”.

Isso ocorre em respeito ao princípio da livre concorrência, que impede que haja diferença de tratamento tributário entre as empresas privadas e aquelas em que há participação do Poder Público (art. 170, IV, e art. 173, §1º, inc. II, CRFB).

Em relação à ausência de imunidade quando houver contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, lembra Hugo de Brito Machado:

Ocorre que também não há imunidade quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários. Isto quer dizer que um serviço, mesmo não considerado atividade econômica, não será imune se houver cobrança de contraprestação, ou de preço, ou de tarifa. Podem ser tributados pelos Municípios, por exemplo, os serviços de fornecimento de água e de esgoto pelos Estados. Pode-se argumentar, é certo, que a expressão ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário apenas se presta, no caso, para qualificar a atividade como de natureza econômica, e, assim, afastar a imunidade, evitando disputas em torno do que seja uma atividade econômica. Ocorre que, se a cobrança de preços ou tarifas qualifica a atividade como de natureza econômica, neste caso, o alcance da ressalva será igualmente amplo, posto que, havendo tal cobrança, não há de perquirir a natureza da atividade. Basta a cobrança para qualificá-la como de natureza econômica. Havendo cobrança de contraprestação, de preços ou de tarifas, não há imunidade, seja qual for a natureza da atividade desenvolvida pela entidade estatal.²⁴

A regra do §3 do art. 150 da CRFB, no entanto, não é novidade no estudo da matéria. Em 1905, a Carolina do Sul, Estado americano, foi vencida em pleito em que resistira ao pagamento de impostos federais sobre negócio de bebidas alcoólicas por ela mantido.²⁵ O mesmo ocorreu com o Estado da Georgia, que também não conseguiu obter a declaração de inconstitucionalidade de impostos incidentes sobre jogos de futebol realizados em estádio construído por ela, mesmo alegando que o lucro das partidas era revertido para a educação.²⁶ Foi ainda famoso o caso em que o Estado de New York foi obrigado a pagar impostos sobre a exploração de águas minerais de *Saratoga Springs*.²⁷

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 24ª edição, São Paulo, Malheiros, 2004;

²⁵ South Carolina v. United States, de 1905

²⁶ Allen v. Regents of the University of Geórgia, de 1938

²⁷ New York v. United States, de 1946

Outra questão que suscitou controvérsia na doutrina foi a possibilidade ou não da tributação dos rendimentos auferidos pelos entes públicos decorrente da aplicação em fundos de investimento ou outras aplicações financeiras.

A questão, contudo, foi decidida pelo pleno do Supremo Tribunal Federal, que declarou inconstitucional a expressão “inclusive pessoa jurídica imune” do texto do art. 28 da Lei federal nº. 9.532/97, questionado na ADI 1758, que prescrevia: “A partir de 1º de janeiro de 1998, a incidência do imposto de renda sobre o rendimento auferido por qualquer beneficiário, *inclusive pessoa jurídica imune* ou isenta, nas aplicações em fundos de investimento, constituídos sob qualquer forma ocorrerá: ...”.

A questão tinha sido tratada anteriormente graças ao deferimento de cautelar, na sessão de 16 de abril de 1998, em que foi dada interpretação conforme a Constituição ao dispositivo questionado para impedir qualquer interpretação que pudesse incluir no âmbito de aplicação do art. 28 da Lei nº. 9.532/97 as pessoas jurídicas da federação, inclusive autarquias e fundações.²⁸

No entanto, no julgamento do mérito da ação, em sessão do dia 10 de novembro de 2004, percebeu-se que, da forma como tinha sido concedida a cautelar, tão somente os entes dotados de imunidade recíproca é que estavam protegidos pela decisão do Pretório Excelso, e não todas as entidades dotadas de imunidade na Constituição. Por isso, abandonou-se a técnica da “interpretação conforme a Constituição” e declarou-se, por unanimidade, a inconstitucionalidade da expressão “inclusive pessoa jurídica imune”.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. C.F., art. 150, VI, a, b, c e d. Lei 9.532/97, art. 28. I. - **Inconstitucionalidade da expressão "inclusive pessoa jurídica imune"**, inscrita no artigo 28 da Lei 9.532/97. C.F., art. 150, VI, a, b, c e d. II. - ADI julgada procedente. (ADI 1758/DF – rel. Min. Carlos Velloso – 10.11.2004 - STF)

Entretanto, antes mesmo da referida declaração de inconstitucionalidade, já vinha o Supremo Tribunal Federal entendendo que a atuação do ente público no mercado financeiro estava imune à tributação, conforme se depreende do julgado abaixo:

TRIBUTÁRIO. IOF. APLICAÇÃO DE RECURSOS DA PREFEITURA MUNICIPAL NO MERCADO FINANCEIRO. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO. À ausência de norma vedando as

²⁸ GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais de Direito Tributário na jurisprudência do STF**, São Paulo, Dialética, 2006;

operações financeiras da espécie, é de reconhecer-se estarem elas **protegidas pela imunidade** do dispositivo constitucional indicado, posto tratar-se, no caso, de rendas produzidas por bens patrimoniais do ente público. Recurso não conhecido. (STF, 1ª T., RE 213059/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, 05.12.97)

Destarte, é possível dizer que no Direito brasileiro, o entendimento dominante é o de que os entes políticos gozam de imunidade recíproca tão somente de impostos e não de outras espécies tributárias, além de só gozarem da prerrogativa da não tributação de seu patrimônio, renda ou serviços, caso estes estejam relacionados às suas finalidades essenciais.

Nunca é despidendo lembrar que as finalidades essenciais dos entes políticos são aquelas obtidas a partir do exercício das competências materiais arroladas na Constituição da República, especialmente nos artigos 21, relativo à União, 25, §1º, em relação aos Estados, 30, em relação aos Municípios e 32, §1º, em relação ao Distrito Federal.

Autarquias e Fundações Públicas

Afirma Diogo de Figueiredo Moreira Neto que “embora sejam entes dotados de personalidade de direito público, as Autarquias forma classificadas, por sistematização legal equivocada e já criticada, na administração indireta, mas *nem por isso perdem a natureza de estatais*, no que são distintas de todas as demais que se classificam na administração indireta, que têm, em comum, a personalidade jurídica de direito privado”.

A respeito das Fundações Públicas, afirma que “embora o Estado possa instituir fundações privadas, estritamente na forma prevista no Código Civil, o Decreto-Lei nº. 200/67, nos seus artigos 4º, inc. II, alínea d e 5º, inc. IV, com a redação que lhes deu a Lei nº. 7.596/87, estabeleceu uma modalidade especial – a fundação pública – em que apenas as formalidades de instituição se regem pelo Direito Civil (escritura pública na constituição e inscrição no Registro Civil de Pessoas Jurídicas), *submetendo-se*, nos demais assuntos, *totalmente às normas de Direito Administrativo*, peculiares à respectiva entidade política matriz”.²⁹

É devido a essa extrema vinculação com o ente público, que o constituinte resolveu, em matéria tributária, conceder o mesmo tratamento que concede aos entes políticos, às autarquias e fundações públicas.

²⁹ NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, Forense, 2006,

É nesse contexto que se entende melhor o §2º do art. 150, CRFB: “(a imunidade) é extensiva às Autarquias e Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, renda e serviços, vinculados às suas *finalidades essenciais ou dela decorrentes*”.

A abrangência das finalidades essenciais das Autarquias e Fundações Públicas é mais restrita do que aquela dada às finalidades essenciais do ente político. Enquanto este tem uma enorme gama de finalidades dispostas no texto constitucional, a finalidade essencial de uma autarquia é tão somente aquela disposta na lei que a criou, enquanto que a finalidade de uma Fundação Pública consta do seu estatuto social, registrado no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

Sendo assim, enquanto a imunidade recíproca dos entes políticos só os protege da tributação quando não vinculados à exploração de atividade econômica, a imunidade tributária das Autarquias e Fundações Públicas só as protege quando não exploram atividade econômica e nem estão desviadas da finalidade única que deu causa à sua criação.

Outrossim, tendo em vista que a amplitude da imunidade das autarquias e fundações é muito semelhante à dada aos entes políticos, vale para as primeiras a mesma disciplina conferida aos últimos no que concerne à não tributação de renda proveniente de aplicação financeira.

Outra hipótese em que também não há tributação de renda da Autarquia ou da Fundação é quando esta aluga imóvel a terceiro, a fim de reverter o produto do aluguel à sua finalidade essencial. Tal entendimento é, inclusive, o sufragado pelo Supremo Tribunal Federal:³⁰

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPTU. IMUNIDADE. AUTARQUIA. SÚMULA N. 724 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. Imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "c", da Constituição de 1988. A circunstância de o **imóvel encontrar-se locado** não impede o alcance do benefício, vez que a renda auferida está voltada às suas finalidades essenciais (**Súmula n. 724** do STF). Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, 2ª T. RE-AgR 357824/MG, rel. Min. Eros Grau, 12.06.07)

Há, inclusive, entendimento sumulado sobre o tema, predispondo o verbete 724 da Súmula do STF que “ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU, o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”.

³⁰ No mesmo sentido: AI-AgR 485805 e AI-AgR 362748

Sociedades de Economia Mista e Empresas Públicas

Hely Lopes Meirelles classifica tanto as Empresas Públicas como as Sociedades de Economia no gênero Empresas Estatais, e afirma que: “As empresas estatais são pessoas jurídicas de Direito Privado cuja criação é autorizada por lei específica, com patrimônio público ou misto, para a prestação de serviço público ou para a execução de atividade de natureza privada. Serviço Público, no caso, entendido em sentido genérico, envolvendo também a realização de obras”.³¹

Sendo assim, a única diferença entre ambas é que nas Empresas Públicas a titularidade é exclusiva do ente político que as criou e nas Sociedades de Economia Mista, como possuem ações em bolsa de valores, possui o ente político a maioria do capital votante, isto é, cinquenta por cento mais uma ação de categoria Ordinária Nominativa (ON).

É inegável que a clareza do texto do art. 173, §1º, inc. II, da CRFB não permite outra interpretação, senão aquela que garante a plena tributação das Sociedades de Economia Mista e a das Empresas Públicas: “art. 173. §1º: A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou serviços, dispondo sobre: II – a **sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas**, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e **tributários**”.

A opção feita pelo legislador em submeter as Empresas Públicas e as Sociedades de Economia Mista ao regime próprio das empresas privadas foi motivada pela vontade de manter o equilíbrio no regime livre concorrência (art. 170, IV, CRFB). Isso por que as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista atuam no mercado praticando exploração de atividade econômica, exatamente como seus concorrentes.

Não há, no entanto, nenhum óbice que impeça as sociedades de economia mista e empresas públicas gozarem de benefícios fiscais, porém, só os receberão na medida em que também forem cabíveis às sociedades privadas em geral. É o que dispõe o §2º do art. 173 da Constituição da República:

Art. 173, §2º: As empresas públicas e sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

³¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro 31ª Edição**, São Paulo, Malheiros, 2005, p. 356

Sendo assim, a não concessão de imunidade a tais entes tem o fito de não favorecê-los diante de seus concorrentes, já que estes últimos arcam com o pesado ônus do pagamento de impostos.

Questão pouco abordada, mas de extrema relevância, é a do possível prejuízo ao fisco de determinados Municípios, quando toda a economia local gravita em torno da atividade de uma Empresa Pública ou Sociedade de Economia Mista. Se a União monopolizar determinada indústria ou atividade, necessariamente ocorrerá o desaparecimento ou um estreitamento significativo do campo tributável pelo Município em que a atividade seja o meio de vida principal da população.

A doutrina, no entanto, tem reconhecido a imunidade recíproca às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, quando estas prestam serviço público em regime de monopólio. Tal fato se justifica pela estreita vinculação que tais pessoas possuem com as finalidades constitucionais dos entes que a instituem. A jurisprudência também é unânime no ponto, sendo inclusive confirmada por recente julgamento de Recurso Extraordinário pelo STF, referente à Empresa Brasileira de Infra-estrutura Portuária – Infraero, veiculado no Informativo nº. 475:

A Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária - **INFRAERO** está abrangida pela imunidade tributária recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da CF (“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:... VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;”), haja vista tratar-se de **empresa pública federal que tem por atividade-fim prestar serviços de infra-estrutura aeroportuária**, mediante outorga da União, a quem constitucionalmente deferido, em **regime de monopólio**, tal encargo (CF, art. 21, XII, c). Com base nesse entendimento, a Turma manteve decisão monocrática do Min. Celso de Mello que negara provimento a recurso extraordinário, do qual relator, em que o Município de Salvador pleiteava a incidência do ISS sobre a atividade desempenhada pela ora agravada. Precedentes citados: RE 265749/SP (DJU de 2.2.2007); RE 357291/PR (DJU de 2.6.2006); RE 407099/RS (DJU de 6.8.2004). **RE 363412 AgR/BA, rel. Min. Celso de Mello, 7.8.2007. (RE-363412).**

Mais característico ainda da adoção desse entendimento pelos tribunais é a já consagrada imunidade recíproca da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, tendo em vista que a sua criação teve o objetivo de realizar uma das finalidades essenciais da União, consubstanciada na sua competência exclusiva para manter o serviço postal e o correio aéreo

nacional, consoante dispõe o art. 21 da CRFB. A jurisprudência já dispôs diversas vezes nesse sentido:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA. DECISÃO MONOCRÁTICA QUE INDEFERE ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA). **IMUNIDADE RECÍPROCA. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS (ECT).** EXAME DA ÍNDOLE DOS SERVIÇOS PRESTADOS. DIFERENCIAÇÃO ENTRE SERVIÇOS PÚBLICOS DE PRESTAÇÃO OBRIGATÓRIA E SERVIÇOS DE ÍNDOLE ECONÔMICA. ART. 150, VI, A, E § 3º DA CONSTITUIÇÃO. Em juízo cautelar, reputa-se **plausível a alegada extensão da imunidade recíproca à propriedade de veículos automotores destinados à prestação de serviços postais.** Precedentes da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental conhecido e provido. (STF, Pleno, ACO-AgR 765, rel. Min. Joaquim Barbosa, 05.10.2006)

A decisão que, no entanto, dissipará qualquer possível controvérsia acerca da aplicação da imunidade recíproca aos Correios, é a que resultará do julgamento da ADPF 46/DF. A ação, ajuizada pela Associação Brasileira das Empresas de Distribuição – ABRAED, resolverá se foi recepcionada ou não a Lei nº. 6.538/78, que instituiu o monopólio das atividades postais a cargo da ECT.³²

A declaração de recepção da referida lei será mais um argumento a favor da concessão de imunidade àquela empresa, reafirmando a sua estreita vinculação ao ente público e consubstanciando clara instrumentalidade do Governo, nos moldes do defendido pela Suprema Corte Americana.

Concessionárias de Serviço Público

³² ADPF 46/DF: Os Ministros Joaquim Barbosa e Cesar Peluso acompanharam o voto do Ministro Eros Grau, que, abrindo divergência, julgou improcedente o pedido formulado, ao fundamento que o serviço postal constitui serviço público, e não atividade econômica em sentido estrito, que é prestado pela ECT em regime de privilégio, tendo sido recepcionada pela CF/88 e Lei nº. 6.538/78. Votaram pela procedência parcial do pedido o Min Carlos Britto, que, também considerando que o serviço postal é serviço público, de prestação exclusiva por parte da União, ressaltou, entretanto, que a recepção da Lei nº. 6.538/78 estaria restrita às atividades que impliquem comunicação privada e comunicação telegráfica, não alcançando, portanto, as de caráter eminentemente mercantil, e o Min. Gilmar Mendes, que declarava a não recepção somente dos artigos 42, 43, 44 e 45 da lei impugnada, que tratam da criminalização da violação ao monopólio postal da União, dado o caráter aberto da disposição, em afronta ao princípio da reserva legal estrita. Após, o julgamento foi suspenso em virtude do pedido de vista da Min. Ellen Gracie, no entanto, já devolveu o processo para julgamento em 19 de maio de 2008.

É função precípua do Estado prestar serviços públicos de interesse da coletividade. Contudo, não há nenhum óbice que impeça o Estado de delegar a prestação de tais serviços a particulares, que tem melhores condições de fazê-lo.

As concessionárias de serviços públicos são portanto, pessoas jurídicas de direito privado que, por meio da assinatura de um contrato administrativo com o Poder Público, se comprometem a prestar o serviço público de competência originária do ente delegante. Tal contrato é regulado pela Lei nº. 8.987/95 e pelos princípios de Direito Administrativo.

É pela sua condição de pessoa jurídica de direito privado e do fato de poder exigir “contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”³³ que as concessionárias não gozam de imunidade recíproca.

Entretanto, nem sempre foi assim. Ainda sob a égide de nossa primeira Constituição Republicana, em 1891, a jurisprudência já estendia a imunidade recíproca às empresas concessionárias de serviços públicos, que eram considerados instrumentalidades do Estado (*State Instrumentalities*).

A proteção concedida às concessionárias foi tão ampliada, que chegou ao ponto de ser estabelecida expressamente na Constituição de 1934, que afirmava, no seu art. 17, X, ser “vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: X, tributar bens, rendas, e serviços uns dos outros, **estendendo-se a mesma proteção às concessões de serviços públicos**, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão”.

Mas foi na Carta de 1937 que o entendimento mudou, sendo expressamente revogado o benefício antes concedido àqueles entes, nos termos do § único do art. 32, c., CR 1937: “Os serviços públicos concedidos, **não gozam de isenção (leia-se imunidade) tributária**, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial”.

Na Constituição de 1946 foi mantido o mesmo posicionamento, inclusive adotando quase a mesma redação: “art. 31: À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, é vedado: § único. Os serviços públicos concedidos **não gozam de isenção (leia-se imunidade) tributária**, salvo quando estabelecida pelo poder competente ou quando a União instituir em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum”.

A Constituição de 1967, com a modificação feita pela Emenda nº. 1/69 também manteve a mesma disciplina: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda e serviços uns dos outros. § 1º:

³³ Art. 150, §3, CRFB 1988

o disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidade essenciais ou delas decorrentes; **mas não se estende aos serviços públicos concedidos**, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda”.

A Constituição de 1988, a despeito de não ter sido tão explícita como as Constituições precedentes, também deixou claro que as concessionárias não gozam de qualquer tipo de imunidade já que, conforme o disposto no art. 150, §3º, tal instituto não se aplica quando houver “contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”.

A partir disso, é inquestionável a recepção do art. 13 do Código Tributário Nacional pelo ordenamento jurídico instituído pela Constituição de 1988:

Art.13: O disposto na alínea a do inciso IV do art. 9º não se aplica aos serviços públicos concedidos, no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvado o que dispõe o parágrafo único:

Parágrafo Único: Mediante lei especial e tendo em vista o interesse comum, a União pode instituir isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder, observado o disposto no §1º do art.9º.

Contudo, tanto a doutrina quanto a jurisprudência reconhecem que, a despeito das concessionárias não serem titulares de imunidade recíproca, os bens de domínio do ente político utilizados por elas para a prestação do serviço público são considerados bens públicos de uso especial, não podendo, portanto, serem tributados. Sendo assim, se o poder concedente é o proprietário dos imóveis reversíveis, qualquer exigência relativa ao IPTU incidente sobre os aludidos bens é inconstitucional.

Nas palavras de Marçal Justen Filho: “O particular, concessionário de serviço público, aplica bens à prestação das utilidades correspondentes. Enquanto esses bens estiverem afetados, haverá incidência do regime jurídico dos bens públicos. É evidente que essa situação se configura como temporária. O bem do particular ou será integrado no domínio público ou perderá sua afetação com o passar do tempo”.³⁴

É o que entende o Pretório Excelso:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS QUE COMPÕEM O ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS, INTEGRANTES DO DOMÍNIO DA UNIÃO. Impossibilidade de tributação pela Municipalidade, independentemente de encontrarem-se tais bens ocupados pela empresa delegatária dos serviços portuários, em face da imunidade

³⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo, Saraiva, 2005

prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Dispositivo, todavia, restrito aos impostos, não se estendendo às taxas. Recurso parcialmente provido. (STF. 1ª T., RE 253.394, rel. Min. Carlos Britto, 26.11.2002)

Tal julgado sofreu grande influência da consulta formulada pela Companhia Vale do Rio Doce aos juristas Sasha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi sobre a possibilidade de os Municípios por onde passam as suas linhas férreas de as tributarem por meio do IPTU e da União Federal gravar os leitos ferroviários com o ITR. Dessa consulta originou-se o lapidar parecer *“Intributabilidade pelo IPTU e pelo ITR das Vias Férreas Cedidas a Empresas Delegatárias de Serviços Públicos”*, o qual analisou, com profundidade, os institutos da delegação de serviços públicos e suas peculiaridades, bem como sobre o direito de propriedade, sobretudo sobre a propriedade imóvel vinculada à delegação desses serviços. Nesta oportunidade, chegaram à segura conclusão de que não existe a possibilidade de tributação de tais bens tanto pelo IPTU quanto pelo ITR pela adequada inteligência dos dois institutos analisados.

Patrimônio, Renda e Serviços para fins de imunidade

Tema que suscita diversas controvérsias na doutrina e na jurisprudência é a amplitude da interpretação que deve ser dada às palavras Patrimônio, Renda e Serviços, que, de acordo com o texto constitucional, estariam albergados na imunidade recíproca. O cerne de tal celeuma consiste em saber se a imunidade intergovernamental recíproca só protege os entes públicos dos impostos que incidam efetivamente sobre seu patrimônio, renda e serviços, ou se o instituto deve ser interpretado amplamente, abarcando todos aqueles impostos que, mesmo de uma maneira indireta, acabem repercutindo sobre o patrimônio, a renda ou os serviços do entes políticos.

A interpretação mais restritiva e formal afirma que, para saber quais impostos incidem sobre o patrimônio, a renda e os serviços, deve se utilizar o critério plasmado nos capítulos do Código Tributário Nacional. Afirma tal corrente que impostos sobre o patrimônio abrangeriam o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU, os impostos sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos – *causa mortis*, *inter vivos* e doação e o imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR; os imposto incidente sobre a renda seria tão somente o imposto de renda – IR; e os impostos incidentes sobre os serviços seriam o

imposto sobre serviços – ISS e o imposto sobre operação de circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

Estariam, portanto, excluídos da imunidade recíproca o imposto sobre produtos industrializados – IPI, o imposto de importação – II, o imposto sobre operação de circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS (na parte relativa à circulação de mercadorias), bem como o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros – IOF.

A segunda tese, defendida inclusive por Aliomar Baleiro, afirma que a imunidade recíproca tem uma função no sistema federativo, que é não só a de garantir a independência de um ente público de qualquer imposição tributária de outro (*“the power to tax involves the power to destroy”*), como também a de assegurar a inviolabilidade do patrimônio público.

Nesse sentido, advoga Luciano Amaro, para quem “o que se imuniza é o patrimônio, a renda e os serviços dos entes da federação, o que não impede a incidência de impostos indiretos, como IPI e ICMS, mas repele a cobrança de tributos que atinjam o patrimônio do ente político, ainda que não sejam “classificados” como impostos sobre o patrimônio”.³⁵

Afinal, a controvérsia acaba pairando sobre qual critério se deve utilizar para interpretar o texto da Carta Política, se o jurídico ou o econômico.

O STF, privilegiando a segunda corrente, vem afirmando que a imunidade recíproca, tal como todas as imunidades tributárias descritas na Constituição Federal, não é restrita aos impostos que incidam diretamente sobre o patrimônio a renda ou os serviços, mas a toda imposição tributária, que possa comprometer o patrimônio, a renda e os serviços do ente imune.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. A imunidade prevista no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, **abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados**, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF 2ª Turma, Rel. Min Maurício Correa AI-AgR 378454/SP 15.10.2002)

É inarredável que a corrente encampada pelo Supremo Tribunal Federal é a que mais se adequa a uma interpretação sistemática do texto constitucional, levando em conta que o

³⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 12ª edição, São Paulo, Saraiva, 2006;

objetivo do instituto da imunidade recíproca num Estado Federativo é não onerar o ente público, a fim de que ele esteja plenamente capaz de cumprir seus objetivos constitucionais e, conseqüentemente, promover o bem comum.

Sacha Calmon, inclusive, mudando de posição sobre o tema, afirmou:

Nas primeiras edições desses comentários, não advoguei a tese de Baleeiro..... (no entanto) na consideração da intergovernamental evitar não só a incidência de impostos que tivessem por fatos geradores o patrimônio, as rendas ou os serviços, igualmente, os impostos que formalmente incidentes sobre outras realidades viessem a molestar o patrimônio ou a renda das mesmas, à luz do princípio da capacidade contributiva. Estou propugnando, por isso, uma interpretação, a mais larga possível, da imunidade intergovernamental, na esteira de Baleeiro.

Imunidade Recíproca e a EC nº.3/93

Fato de extrema relevância para a consolidação da importância do instituto da imunidade recíproca foi a declaração de inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº.3 de 17 de março de 1993, que, dentre seus dispositivos, instituía o IPMF – Imposto Provisório sobre movimentação financeira e afirmava ser este aplicável genericamente, inclusive aos entes dotados de imunidade:

Art. 2: A União poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

.....

§ 2: Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o **art. 150, III, b, e VI**, nem o disposto no § 5.º do art. 153 da Constituição.

§ 3.º O produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo não se encontra sujeito a qualquer modalidade de repartição com outra entidade federada.

Sendo assim, criava a Emenda Constitucional nº. 3/93 não só uma modalidade de imposto que não era repassado para os outros entes políticos, como também o excluía do princípio da anterioridade e ainda determinava sua incidência sobre os entes dotados de imunidade.

Ante tal aberração jurídica, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Comércio ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade, que, por sua vez, culminou na acertada

declaração da inconstitucionalidade dos dispositivos violadores da anterioridade, do repasse da arrecadação e das imunidades. (ADIn 939/DF, rel. Min. Sydney Sanches)

É o que consta da Ementa:

EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisorio sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originaria, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no paragrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993 (ADI 939/DF, Pleno – Rel. Min. Sydney Sanches, 15.12.1993)

É importante observar a expressa menção ao instituto da imunidade recíproca como sendo derivação direta do princípio federativo, cuja condição de cláusula pétrea é incontestável, haja vista o art. 60, §4º, inc. I, da CRFB. Tal argumento foi de grande importância, tendo em vista que alçou a imunidade recíproca à condição de cláusula pétrea,

não podendo ser modificada nem mesmo por ação do Poder Constituinte Derivado Reformador.³⁶

Não foi a primeira vez em que um Governo tentou violar a imunidade recíproca. O Plano Brasil, durante o Governo Collor, através da edição da Lei nº. 8.033/90 (proveniente da MP nº. 160/90), estabeleceu a incidência do imposto sobre operações de crédito sobre aplicações financeiras feitas por Estados, Municípios e suas autarquias. A violação era clara e atingia o patrimônio desses entes que apenas aplicavam no mercado financeiro para manterem o poder de compra da moeda.

É evidente, a partir dos exemplos apontados, que qualquer tentativa do legislador em desvirtuar a imunidade recíproca, ou qualquer das imunidades descritas na Constituição, será rechaçada pelo Poder Judiciário, tanto pela via difusa como pela via concentrada, sob o fundamento de violar a cláusula pétrea que protege a forma federativa do Estado, estabelecida no art. 60 §4º, I, da CRFB e, consequentemente, de pôr em risco as liberdades individuais.

No entanto, na esteira do que ocorre no Direito Norte-americano, a tendência é de uma restrição cada vez maior das hipóteses de imunidade recíproca. Isso por que deve tal prerrogativa estar limitada às hipóteses em que a tributação do ente público vier efetivamente a prejudicar a realização de suas finalidades constitucionais. Sendo assim, a despeito da necessária diligência que o STF deve ter a fim de evitar ímpetos fiscais dos governos, a tendência é de que, no futuro, nem sempre uma relativização da imunidade recíproca será considerada inconstitucional.

Concessão de Isenções Heterônomas

Imunidade Recíproca e a concessão de isenções heterônomas são assuntos intimamente conexos, tendo em vista que ambos afetam o equilíbrio federativo. Isso por que, se a tributação de um ente sobre o outro pode prejudicar o alcance de seus objetivos constitucionais, como já dizia Marshall na célebre frase *“the power to tax involves the power to destroy”*, da mesma maneira, um ente impedir que o outro cobre tributos causa mal semelhante.

A concessão de isenções heterônomas ocorre quando a União, para implementar determinada política fiscal, isenta os contribuintes de determinada base territorial ou de

³⁶ Ressalva-se aqui o posicionamento já comentado de parte da doutrina que crê que nem todas as imunidades descritas no texto constitucional seriam irrevogáveis, por serem apenas mecanismos de política monetária.

determinado setor de atividade do pagamento de impostos da competência impositiva do Estado, do Distrito Federal ou do Município.

Os defensores de tal mecanismo fiscal alegam que, quando a União isenta determinado setor de atividade do pagamento de impostos de sua competência impositiva, normalmente por meio da realização de um tratado internacional, é essencial que os entes inferiores ajam em consonância com a estratégia implementada pelo ente maior, caso contrário, restarão infrutíferas suas ações para estimular determinado setor.

Além disso, alegam alguns doutrinadores que a prerrogativa da União de conceder isenções heterônomas derivaria diretamente da teoria dos poderes implícitos. Isso por que a União teria competência para tomar qualquer medida necessária para atingir suas finalidades constitucionais. Se a Constituição da República confere à União a obrigação de estimular determinado setor de atividade, alega essa corrente que a concessão de isenções heterônomas seria *meio* válido para o alcance desse *fim*.

Tal controvérsia era maior sob a égide das Constituições de 1937 e 1946, quando não havia mandamento expresso que aclarasse a questão.

A Constituição de 1967, com redação dada pela Emenda nº. 1/69 permitia expressamente que a União concedesse isenção de impostos estaduais e municipais. Tal prerrogativa, no entanto, estava de acordo com a conjuntura política da época, que tinha gosto pela ampliação do Poder Central e conseqüente enfraquecimento das autonomias regionais. É o que se lê do texto da Constituição de 1969:

Art. 19: É vedado à União, ao Estado, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

§2º. A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.³⁷

Geraldo Ataliba entendia, contudo, que este dispositivo possuía um caráter excepcional na sistemática constitucional de repartição de competências legislativas. No seu entender, este dispositivo não visava a invalidar a eficácia do princípio da isonomia, mas apenas confirmava, pela exceção, a existência da igualdade jurídica entre a União, os Estados-membros e os Municípios.

³⁷ DIAS. Floriano de Aguiar. **Constituições do Brasil – volume 2**. Ed. Liber Júris, 1975

A Constituição de 1988 resolveu acabar com tal prática e proclamou, no art. 151, inc. III, a impossibilidade da União conceder isenções heterônomas:

Art. 151. É vedado à União:

.....

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A despeito da regra geral, o constituinte destacou duas hipóteses excepcionais em que permitiu à União conceder isenções heterônomas, por meio da lei complementar: uma ao disciplinar, no art.155, inc. XII, alínea e, CRFB sobre ICMS incidente em operações destinadas ao exterior e outra sobre ISS incidente sobre a exportação de serviços, descrito no art. 156, §3º, inc. II, CRFB:

Art. 155 §2º

XII – cabe à lei complementar:

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inc. X, a.

Art. 156. §3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

No entanto, a despeito do preceito constitucional contido no art. 151, III, CRFB, vedando a concessão de isenções heterônomas, há na doutrina o entendimento de que tal vedação só poderia ser aplicada à União quando esta figura como pessoa jurídica de Direito Público Interno, não sendo óbice que a União o faça como representante da República Federativa do Brasil, nos moldes do art. 21, I, e art. 84, VIII, da CRFB:

Art. 21: Compete à União:

I – manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais.

Art. 84: Compete privativamente ao Presidente da República:

VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

Afirmam que o art. 18 da Constituição Federal distinguiu claramente os conceitos de República Federativa e União, ao estabelecer que "a organização político-administrativa da

República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição".

O professor Roque Antonio Carrazza evidencia que:

O Brasil, como Estado livre e soberano, pode perfeitamente firmar, com outras nações, Tratados Internacionais. Estes Tratados (pactos, acordos) podem versar quaisquer matérias, nada impedindo, pois, tratem de assuntos tributários. Apenas, para que o assunto versado no Acordo Internacional se converta em direito interno, é indispensável que este pacto seja confirmado por decreto legislativo federal.³⁸

Nesse sentido também Geraldo Ataliba:

Explicitando o que está explícito na melhor doutrina, distinguimos a Pessoa Jurídica de Direito Público Interno (União) do Estado Federal, àquela reconhecendo paridade às unidades federadas enquanto o Estado Federal sobre todos se põe eminente.³⁹

Luciano Amaro, ainda que ressaltando que não é descabido o argumento de que o art. 150, §6º da CRFB exigiu “lei específica” para a concessão de isenções, também adota o posicionamento que concede à União competência para realizar tratados que concedam isenções de impostos estaduais e municipais:

Em suma, não vemos no inciso III do artigo 151 nem nos demais conceitos constitucionais examinados fundamento que sustente a inconstitucionalidade, na matéria em causa, de tratados internacionais que só a União tem autoridade para firmar, em nome do Estado brasileiro. Se a norma de um tratado afasta, reduz, ou condiciona a aplicação de norma tributária estadual ou municipal, vale, pois, o preceito do tratado e não o da lei do Estado ou do Município. Não é válida a lei (estadual ou municipal) que pretende afastar as disposições do tratado, por sua vez, anterior ou posterior à lei estadual ou municipal definidora da incidência, aplica-se às situações nele previstas, excepcionando, afastando ou limitando a aplicação da lei local.⁴⁰

Lembra ainda o autor que há autores que defendem como solução para o equacionamento do problema descrito a convocação dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios para aprovar a aplicação do tratado aos tributos de seu interesse. Tal

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**. Ed. RT, 1986, p. 47

³⁹ ATALIBA, Geraldo, **Leis Nacionais e Leis Federais no regime constitucional brasileiro**, Ed. Resenha Tributária 1976, p. 133 *apud* BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 640;

⁴⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 12ª edição, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 188;

entendimento é severamente criticado pelo jurista ao afirmar que “a solução é inviável por diferentes razões de ordem prática e legal. Basta lembrar que temos mais de cinco mil e quinhentas entidades políticas integrando a Federação brasileira.”

Imunidade recíproca quando o ente é contribuinte de fato

A contribuição de fato é o fenômeno pelo qual o contribuinte participante de uma cadeia produtiva repassa o valor do imposto sobre consumo recolhido na sua etapa ao contribuinte da etapa posterior. A partir disso, o outro contribuinte fará o mesmo, embutindo o imposto recolhido na sua etapa no preço do bem que produziu e repassando-o a outro contribuinte que, ao final, “cobrará” do consumidor.

A contribuição de fato é inclusive a justificativa principal da já antiga distinção de impostos em diretos em indiretos, ainda que, nas palavras de Aliomar Balleiro “do ponto de vista científico, os financistas ainda não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os fisiocratas do século XVIII, um critério seguro para distinguir imposto direto do indireto”

Pela doutrina consolidada, no entanto, os impostos diretos são considerados aqueles cujo encargo recairá sobre o próprio contribuinte de direito, isto é, aquele que foi escolhido, pela lei, para figurar como sujeito passivo na relação jurídico-tributária. Já os impostos indiretos são aqueles que, a despeito de incidirem sobre o sujeito passivo descrito na lei que os instituiu, podem ser repassados para o consumidor, como é o caso do Imposto sobre operação de circulação de mercadorias e serviços – ICMS, do imposto sobre produtos industrializados – IPI e do Imposto sobre serviços – ISS.

Há autores, como Dejalma de Campos e Brandão Machado que alegam estar desprestigiada a referida dicotomia, tendo em vista que tanto impostos diretos como indiretos repercutiriam sobre o consumidor contribuinte de fato.

Porém, interessante análise é feita pela professora Misabel Abreu Machado Derzi, tendo em vista a diferença entre a repercussão econômica e jurídica:

Como vimos, segundo a Constituição, tanto o ICMS quanto o IPI não são impostos que devam ser suportados, economicamente, pelo contribuinte de direito (o comerciante ou o prestador do serviço de transporte e de comunicação). São, a rigor, **impostos sobre o consumo, não devendo onerar a produção e o comércio. Essa não é uma constatação**

econômica, financeira ou extrajurídica, mas princípio decorrente dos ditames constitucionais. Afirmar que tributos como o imposto de impostação (II), o imposto sobre operação de circulação de mercadorias e serviços (ICMS), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) ou a contribuição para o financiamento da seguridade (Confins) são indiretos ou suportados pelo consumidor **é uma conclusão de cunho econômico.** Mas essa afirmação que é simplesmente econômica para a maior parte dos tributos, que oneram a pessoa independentemente do resultado da atividade, **no caso do ICMS e do IPI, ao contrário, encontra apoio jurídico na Constituição.**

E afirma ainda que “se a repercussão jurídica corresponde à econômica, essa é uma coincidência desejável ou desejada pelo legislador, mas apenas uma coincidência que muitas vezes não ocorre. Trata-se de uma simples presunção que fundamentou a norma”.

O problema é maior quando o consumidor final é ente imune e, portanto, não pode, em tese, ser onerado pelo pagamento nenhum tipo de imposto, seja direto, seja indireto.

Evolução Histórica

O tema da contribuição de fato do ente titular de imunidade recíproca surgiu quase cem anos depois da célebre decisão do *Justice Marshall* em *McCulloch v. Maryland* que declarou a intributabilidade dos entes públicos.

A jurisprudência da Suprema Corte Americana, durante todo o século XIX vinha ampliando enormemente o instituto da imunidade recíproca a fim de consolidar o espírito federativo. Mas foi apenas na década de 1920 que a Corte passou a julgar especificamente casos envolvendo a contribuição de fato e a repercussão jurídica do tributo.

No caso *Panhandle Oil Co. v. Knox*, em 1928, a Corte Suprema invalidou o imposto incidente sobre a gasolina vendida à Coast Guard federal, sob o argumento de que, sem tal invalidação, quem arcaria com o tributo seria uma instrumentalidade do Governo Federal, o que era inimaginável numa época em que a imunidade recíproca era considerado uma regra absoluta. Foi nesse julgamento, no entanto, que se deu o voto vencido do juiz Holmes, primeira tímida demonstração da futura mudança de entendimento da Corte, que viria a iniciar uma tendência de diminuição das hipóteses amparadas pela imunidade recíproca, na década de 1940. Holmes acreditava que não seria a cobrança de imposto incidente sobre a gasolina consumida por Estado membro que iria abalar significativamente os alicerces do Estado Federativo, a ponto de pôr em perigo todo sistema. Acreditava ele que apenas quando realmente a não aplicação da imunidade fosse causar prejuízo, é que se deveria garantir a observância daquela regra.

Ainda não cativada pelos argumentos de Holmes, a Corte Suprema continuou a ampliar a imunidade recíproca, invalidando o imposto sobre a venda de motocicletas pela empresa *Indian Motorcycle* ao Governo Americano, no caso *Indian Motorcycle v. United States* (1931).

No Brasil, a matéria também evoluiu pela construção pretoriana que, inclusive, motivou muitas modificações nas sucessivas constituições. Até por volta de 1970, o Supremo Tribunal Federal vinha decidindo em consonância com a doutrina ampliativa da imunidade recíproca, adotada pela Suprema Corte no início do século XX.

Na época, o STF afirmava que era plenamente possível ao ente público impetrar mandado de segurança para não pagar impostos de consumo e de vendas sobre operações em que figurassem como compradores. O principal argumento da Corte era de que, pelo processo econômico da repercussão de tributos indiretos, quem iria acabar arcando com os impostos embutidos era o ente imune figurando como contribuinte de fato.

No entanto, a partir da década de 1960, a União resolveu se insurgir contra esse entendimento, por meio da interposição de sucessivos Recursos Extraordinários. Isso por que a União possuía, sob a égide da Constituição de 1946, competência para instituir impostos sobre o consumo, e por isso, estava perdendo expressiva parcela de sua arrecadação. É o que se infere do art. 15 da Constituição de 1946:

Art. 15: Compete à União decretar impostos sobre:

.....

II – Consumo de mercadorias;

III – produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos e gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, à energia elétrica;⁴¹

Consequentemente, a partir da década de 1970, o Supremo Tribunal Federal mudou diametralmente seu entendimento, argumentando que a relação jurídico-tributária ocorre apenas entre o ente tributante e o contribuinte de direito, e eventual repercussão econômica do tributo nada tem a ver com a ciência do direito, mas sim, à ciência das finanças. A mudança impediu o acolhimento, a partir daí, dos Mandados de Segurança impetrados pelo ente público para não pagar o imposto embutido.

Restituição de indébito de impostos indiretos

⁴¹ DIAS. Floriano de Aguiar. **Constituições do Brasil – volume 1**. Ed. Liber Júris, 1975

O entendimento dominante no Supremo Tribunal Federal até o início da década de 60 era o de que não cabia a restituição de indébito do contribuinte de direito por que esse certamente teria incluído nos seus custos o valor do imposto. A repercussão jurídica era dada como absoluta.

O verbete 71 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, aprovado em 13 de dezembro de 1963 demonstra bem o reconhecimento do fenômeno da repercussão pelo Pretório Excelso:

71 – Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

O temperamento dessa regra só veio com o art. 166 do Código Tributário Nacional, que permitia a restituição, mas só com a condição de o contribuinte de direito mostrar que assumiu o encargo financeiro ou obter uma autorização de quem o assumiu, nos seguintes termos:

Art. 166: A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Aqui também se mostrava clara a intenção do legislador de evitar o enriquecimento ilícito do contribuinte de direito, que já tivesse obtido o ressarcimento junto ao de fato e, mesmo assim, pleiteasse a restituição do tributo indevidamente pago perante o ente federativo. Porém, a regra do Código Tributário Nacional teve como seu maior mérito permitir ao contribuinte repetir perante o Fisco aquilo que efetivamente tinha pago de modo indevido.

Sem analisar a possibilidade ou não do preenchimento dos requisitos do art. 166 para a repetição de impostos indiretos, Aliomar Balleiro focava a questão exatamente na necessidade de permitir tal restituição a quem pagou indevidamente, de modo a não estimular uma atitude fiscal arbitrária do Estado:

Mas não se pode negar a nocividade do ponto de vista ético e pragmático, duma interpretação que encoraja o Estado mantenedor do Direito a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da turpitude de seus agentes e órgão. Nada pode haver de mais contrário ao progresso do Direito e à realização da idéia-força de justiça.

No entanto, a regra do art. 166 do CTN suscita diversas controvérsias que ainda dividem a doutrina, principalmente em relação a dois principais argumentos: um que se refere à possibilidade ou não do preenchimento das condições arroladas no dispositivo em comento, que caracterizaram a repercussão, e outros que defendem que a repercussão não deve ser provada por que não ser nem ao menos um fenômeno jurídico

Parte da doutrina, portanto, cujo maior defensor é o prof. Roque Antonio Carrazza, afirma que a repercussão econômica ou financeira não é um fato jurídico, mas sim econômico e que, portanto, não deve consubstanciar requisito para a restituição do recolhimento indevido do tributo. Sendo assim, se o contribuinte de direito repassa ou não o ônus tributário, esse é fenômeno que deve ser apurado pelos institutos econômicos e financeiros, e não pela ciência do direito.

Afirma o professor que, mesmo considerando a repercussão, sua prova seria impossível: “Com efeito, se é em tese viável (embora muito difícil) identificar e localizar o adquirente de um automóvel, é positivamente impossível identificar e localizar a pessoa que, num supermercado, adquire um pacote de arroz. Neste caso, como é claro a todas as luzes, não é aplicável o art. 166 do CTN, nos termos, em última análise, da conhecida parêmia *ad impossibilia nemo tenetur*”

Luciano Amaro relata que Gilberto de Ulhoa Canto lamenta ter contribuído para inclusão do art. 166 no Código Tributário Nacional, afirmando que a relação de indébito se instaura entre o *solvens* e o *accipiens*, de modo que o terceiro é estranho e só poderá, eventualmente, invocar direito contra o *solvens* numa relação de direito privado.⁴²

Defendendo os critérios de aferição da repercussão, alega parte da doutrina que a grande deficiência do raciocínio de permitir a repetição do “indébito” independentemente de prova é exatamente deixar que contribuinte de direito se restitua de tributo ainda que tenha repassado seu ônus para o contribuinte *de facto*.

Além disso, entendem que o Direito não pode ser visto isoladamente, sem considerar a atuação conjunta de outras áreas do conhecimento, especialmente a economia. Sendo assim, ignorar a repercussão econômico-financeira dos tributos indiretos como fato estranho ao mundo do Direito seria ignorar a própria realidade.

É inquestionável que a questão é complexa e está longe de ter uma solução unívoca, dividindo-se a doutrina entre aqueles que vêem a impossibilidade do contribuinte demonstrar a repercussão, como prescreve o art. 166, CTN e, conseqüentemente, gerando enriquecimento

⁴² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 12ª edição, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 426;

sem causa para o fisco e aqueles que afirmam ser indispensável o respeito aos requisitos instituídos pela regra legal, sob pena de gerar enriquecimento sem causa do contribuinte *de jure*.

O Supremo Tribunal Federal, confirmando a necessidade de demonstração de prova da ausência do repasse para a restituição de indébito de tributos indiretos, editou o verbete nº. 546:

Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo.⁴³

É de extrema relevância consignar que tal verbete vem sendo reiteradamente aplicado pelo Pretório Excelso, como se extrai das ementas abaixo:

EMENTA: ICMS: ausência de prova de inexistência de repasse ao consumidor final da diferença decorrente de majoração da alíquota: incidência, a contrario sensu, da Súmula 546 : "**Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte 'de jure' não recuperou do contribuinte 'de facto' o 'quantum' respectivo.**" (STF, 1ª T. AI-AgR 600929/SP rel. Min. Sepúlveda Pertence 19.06.2007)⁴⁴

EMENTA: ICMS. LEI Nº 6.556/89, DO ESTADO DE SÃO PAULO, QUE MAJOROU A ALÍQUOTA DE 17% PARA 18%, VINCULANDO A DIFERENÇA A DETERMINADA FINALIDADE. PRETENSÃO RECURSAL QUE DEMANDARIA O REEXAME DO ACERVO PROBATÓRIO DOS AUTOS. A pretensão de restituição do ICMS não merece acolhida. É que, diversamente do que preceitua a Súmula 546 desta colenda Corte, restou consignado no aresto impugnado que a **ora agravante, contribuinte de direito, não logrou comprovar que o tributo pago indevidamente não foi repassado ao consumidor final**. Logo, entendimento diverso do adotado pelo juízo a quo exigiria o reexame do acervo fático-probatório dos autos, providência inviável em sede de recurso extraordinário. Incidência, no caso, da Súmula 279 do STF. Agravo desprovido (STF, 1ª T. AI-AgR 503463/SP rel. Min. Carlos Britto 28.03.2006)

Interessante questão é comentada pela professora Misabel Abreu Machado Derzi, na atualização da obra do professor Aliomar Baleeiro, ao questionar a possibilidade de a União estornar o crédito do adquirente (também contribuinte de ICMS ou de IPI), quando o

⁴³ www.stf.gov.br

⁴⁴ www.stf.gov.br

contribuinte-fornecedor tiver pago indevidamente o imposto e preenchido o requisito de não ter repassado o ônus do tributo para exigir a restituição.

Sobre a questão ela afirma:

É irrelevante, como vimos, para a fruição do direito à compensação, a repercussão econômica do imposto. Tal demonstração – de resto impraticável – é estranha ao princípio da não-cumulatividade. A questão é outra. É saber se, tendo havido cobrança de imposto indevido, por exigência da Fazenda Pública ou erro do fornecedor, pode ser estornado o crédito do contribuinte. Evidentemente a resposta deverá ser negativa para a maioria dos casos, em que fique evidenciada a boa-fé do adquirente-contribuinte. De resto, em nosso País, são comuns as exigências inconstitucionais ou ilegais de tributo.⁴⁵

Contribuição de fato do ente imune

A despeito do posicionamento inflexível do Supremo Tribunal Federal em matéria de repercussão econômica dos tributos indiretos sobre entes titulares de imunidade recíproca, o tema ainda suscita diversas controvérsias na doutrina.

Os autores que defendem a desconsideração da repercussão econômica do tributo, como Hugo de Brito Machado e José Wilson Ferreira Sobrinho afirmam que não cabe ao Estado reconhecer a imunidade do comprador, que é pessoa jurídica de direito privado e não tem nenhuma relação de instrumentalidade com o Estado. Aludem à imunidade recíproca como prerrogativa específica das pessoas jurídicas de direito público, só podendo beneficiar particulares quando forem Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista que prestem serviço público em regime de monopólio.

Outro argumento é o de que a relação jurídico-tributária ocorreria tão somente entre o fisco e contribuinte de direito, industrial, comerciante ou produtor que promove a saída do bem. Dizem que o que há entre o industrial, comerciante ou produtor e o ente público comprador é uma relação estritamente contratual, nada influenciando na relação tributária do vendedor.

É o que afirma Hugo de Brito Machado:

O argumento de que o imposto sobre produtos industrializados (IPI) assim como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p 892

serviços (ICMS) não incidem na saída de mercadorias que o particular (industrial, comerciante ou produtor) vende ao Poder Público, porque o ônus financeiro respectivo recai sobre este, não tem qualquer fundamento jurídico. Pode ser válido no âmbito da Ciência das Finanças. Não no Direito Tributário. A relação tributária instaura-se entre o industrial, ou comerciante, que vende, e por isto assume a condição de contribuinte, e a Fazenda Pública, ou Fisco, credor do tributo. Entre o Estado comprador da mercadoria e o industrial, ou comerciante que a fornece, instaura-se uma relação jurídica inteiramente diversa, de natureza contratual. O Estado comprador paga simplesmente o *preço* da mercadoria adquirida. Não o tributo. Este pode estar incluído no preço, mas neste também está incluído o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários. Tal inclusão pode ocorrer ou não. É circunstancial e independe de norma jurídica. Em última análise, no preço de um produto poderão estar incluídos todos os seus custos, mas isto não tem relevância para o Direito, no pertinente à questão de saber quem paga tais custos.⁴⁶

Aduz ainda o professor que “a repercussão econômica não pode ser dado o relevo que à mesma tem sido dado, e que somente serviu para aumentar os questionamentos na relação tributária, especialmente em se tratando de repetição de indébito, com interminável disputa que tem sido alimentada com a infeliz idéia albergada pelo art. 166, CTN”⁴⁷

Afirmam ainda que o próprio fenômeno da repercussão não pode ser tomado como um dogma, tendo em vista que nem sempre o contribuinte de direito pode ou quer transferir o ônus dos tributos para seu comprador. Isso por que, muitas vezes, o regime concorrencial de mercado não permite um aumento significativo do preço do produto ou serviço sem uma perda na base de consumidores. O industrial, comerciante ou produtor pode preferir diminuir outros custos e não agregar ao valor final da mercadoria o preço do imposto pago.

Dizem também que entendimento contrário só poderia ser cogitado se adotássemos um regime de tributação do consumo semelhante ao *sale tax* americano. Por esse regime, o tributo incide diretamente sobre o ato de compra, sendo seu contribuinte de direito o próprio comprador. Ao preço do produto exposto à venda é acrescido o valor do imposto, que vem discriminado separadamente na nota fiscal. Por isso, afirmam os defensores dessa tese que, nesse caso, se o ente comprador fosse imune, poderia se opor ao pagamento da quantia relacionada como imposto.

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 24ª edição, São Paulo, Malheiros, 2004, p. 268;

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional – volume 1 – arts. 1 a 95**, 2ª Edição, Atlas;

Por fim, o argumento mais forte é que o referido entendimento é adotado pelo Supremo Tribunal Federal, que, inclusive há súmula sobre o tema, como se infere do verbete nº. 591 da Súmula do STF, editada em 1976:

S. nº. 591, STF: A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.

É relevante consignar que a ratio do citado verbete ainda guia o entendimento do STF, cujas decisões apontam claramente para a desconsideração dos efeitos econômicos do tributo, atendo-se exclusivamente a quem é o contribuinte de direito.

A jurisprudência abaixo, a despeito de versar sobre situação fática em que o ente imune é o vendedor, demonstra que o entendimento do Pretório Excelso ignora a repercussão jurídica do tributo sobre o comprador dos bens, afirmando que não cabe se falar de incidência de ICMS quando quem vende é um ente imune

EMENTA:O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 - EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, "c" da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos. (STF, Pleno, RE-ED-EDv 186175 / SP rel. Min. Ellen Gracie, **23/08/2006**)

Sendo assim, *a contrario sensu*, pode-se extrair que o Supremo Tribunal Federal ainda adota a teoria de que a repercussão econômica do tributo é irrelevante, não podendo o Poder Público negar-se a pagar o imposto embutido no preço das mercadorias e serviços que consome.

Por outro lado, os autores que defendem a repercussão econômica do tributo, como Aliomar Baleeiro, Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi apontam diversos exemplos no ordenamento jurídico pátrio que demonstram a adoção, pelo legislador, de critérios econômicos para o estabelecimento de regras eficazes ao bom funcionamento do sistema jurídico-tributário.

Afirmam tais autores que o art. 166 do CTN, a despeito das críticas a ele direcionadas, é uma prova clara de que o legislador considera a repercussão econômica do tributo. Isso por que o artigo exige que o contribuinte de direito apresente prova de que não repassou, nos seus

custos, o valor do tributo pago, para que tenha legitimidade para pleitear a restituição de eventual indébito tributário de impostos indiretos.

Vide o magistério da professora Misabel Abreu Machado Derzi

É dentro desse contexto que deve ser compreendido o art. 166 do CTN. Tributos que, por sua natureza jurídica, sujeitam-se à transferência ou translação são apenas o IPI e o ICMS. É de se presumir de sua natureza a repercussão. Por tais circunstâncias, o contribuinte que pagou o que não era devido poderá pleitear a restituição, conferindo-lhe o art. 166 o encargo de demonstrar que, naquele caso, excepcionalmente, não se deu a transferência financeira do encargo, ou que está devidamente autorizado pelo terceiro, que sofre a translação, a requerer a devolução.

Outro exemplo contundente apresentado pelos defensores dessa corrente é a adoção da Seletividade e da Não-cumulatividade nos impostos sobre a circulação, como o imposto sobre operação de circulação de mercadorias e serviços – ICMS e o imposto sobre produtos industrializados – IPI.

A Constituição é expressa ao determinar a observância da seletividade e da não-cumulatividade no ICMS:

Art. 155, §2º, III – poderá ser **seletivo**, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Art. 155, §2º, I – será **não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal

O mesmo ocorre com o IPI:

Art. 153, §3º, I – será **seletivo**, em função da essencialidade do produto.

Art. 153, §3º, II – será **não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

A seletividade e a não-cumulatividade são normas jurídicas que necessariamente pressupõem a adoção do conceito de repercussão econômica do tributo. Isso porque a seletividade consiste na diferenciação de alíquotas, de acordo com a mercadoria comercializada, a fim de dispensar alíquotas maiores a artigos de luxo e alíquotas menores a artigos essenciais, como alimentação, vestuário e moradia.

A essencialidade ou não das mercadorias é levada em conta para o estabelecimento do quantum da alíquota, já que o legislador sabe que quem vai arcar com o peso do imposto é o

consumidor final da mercadoria, e não os participantes da cadeia produtiva, que somente irão repassar o custo do tributo.

O mesmo ocorre com o princípio da não-cumulatividade. Tal princípio estabelece que sempre que for devido um imposto por um agente na cadeia produtiva, deve ele compensar o que pagou com o que já foi pago pelo seu fornecedor. Mais uma vez, o legislador consagra a teoria da repercussão econômica do tributo, tendo em vista que o agente da cadeia produtiva só pode compensar aquilo que foi pago por seu fornecedor por que foi contribuinte de fato, quando adquiriu os insumos necessários ao desempenho da sua atividade.

Destarte, alegam os defensores dessa corrente que não pode o entendimento dos tribunais ser contrário à essência da Constituição, devendo-se fazer uma interpretação sistemática do texto, a fim de retirar-lhe seu verdadeiro significado.

Lembra o professor Sacha Calmon Navarro Coelho

É de se perguntar se uma simples opção de técnica pode ou deve superpor-se a um princípio tão vetusto como é o da imunidade intergovernamental recíproca, fundado em plano axiológico e de larga tradição jurídica.⁴⁸

Sendo assim, para eles, está claro que o Constituinte de 1988 levou em conta a repercussão econômica do tributo, tanto que está presente na disciplina dos impostos considerados indiretos. Afirmam que, caso se queira desconsiderar a repercussão econômica do tributo, deve-se dispensar todas as regras legais que a utilizam, o que seria inviável para a boa manutenção do sistema de tributação de impostos indiretos.

Conclusão

⁴⁸ COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 3ª Edição, Forense, 1999, p. 262

A imunidade recíproca, a despeito de todas as controvérsias que suscita, continua com sua importância renovada graças a sua proclamada vinculação com o princípio federativo.

Caracteriza-se no ordenamento jurídico pátrio como uma norma que atua sobre norma atributiva de competência tributária, limitando-a em relação a certos atos, coisas ou pessoas, protegidos pela Constituição, tendo em vista princípios de importância crucial no Estado de Direito contemporâneo.

São normas que delineiam a competência tributária, moldando o campo tributável para a posterior atuação dos entes tributantes. São normas de estrutura, na medida em que não são prescritivas de condutas, mas sim, descrevem como deve proceder o legislador na edição de normas de caráter tributário. Distinguem-se dos princípios, tendo em vista que estes atuam determinando o bom modo de exercitar a competência tributária, enquanto as imunidades simplesmente limitam a competência tributária em relação a certos fatos, coisas ou pessoas.

Em relação à sua abrangência, o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento, a despeito de vozes doutrinárias em contrário, de que só cabe a alegação de imunidade recíproca, ou até mesmo qualquer outra modalidade de imunidade tributária, aos impostos, não abarcando os demais tributos, sejam taxas ou contribuições.

Além disso, é visível que a amplitude da imunidade recíproca é mutável e variou de acordo com os interesses políticos de cada época. Percebe-se que a tendência da imunidade recíproca foi ser progressivamente relativizada durante sua evolução, principalmente devido ao equilíbrio tênue que caracterizou o início do surgimento do pacto federativo, principalmente nos Estados Unidos da América, cujas autonomias regionais sempre foram muito fortes.

A tendência restritiva daquele país na aplicação da imunidade recíproca, principalmente no pós 2ª GM, em que se ficou consolidada a idéia de que o “poder de tributar não levaria ao de destruir enquanto a Corte Suprema existisse”, na frase do *Justice Holmes*, parece ter se baseado na crença de que não era mais necessária a extensa interpretação que se dava ao instituto, já que a Federação estava solidificada e não precisava mais de amparos jurídicos para se manter. Isso por que se a essência da imunidade recíproca é garantir a manutenção da harmonia federativa, é possível uma maior flexibilização do instituto num panorama em que o perigo da desagregação não mais se apresenta.

A partir disso, começa-se a ver o instituto mais como um mecanismo de eficiência do ente político, do que um meio de se assegurar a unidade da Federação.

No Brasil, a imunidade também variou muito de acordo com os interesses políticos de cada momento histórico, porém, a relativização por que passou o instituto durante o século

XX parece ter vindo mais pelos interesses econômicos do Poder Central do que pela consolidação da Federação brasileira.

Vê-se que o Estado Novo restringiu fortemente a imunidade recíproca, tendo em vista seus interesses arrecadatários, chegando inclusive a retirar a imunidade de que gozavam as concessionárias de serviços públicos e fazendo incidir imposto de renda sobre os créditos pagos pelos Estados e Municípios. As restrições continuaram durante o período da Ditadura Militar, em que foi afirmada a incidência de tributo sobre imóvel de ente imune objeto de promessa de compra e venda.

Uma possível justificativa para que a flexibilização da imunidade recíproca no país tenha sido levada a efeito principalmente por vontade da União Federal pode ser a assimetria entre as competências impositivas da União e dos outros entes da federação. A hipertrofia de competências federais para instituir tributos em detrimento dos entes menores gerou no Poder Central um maior interesse em flexibilizar normas imunizantes que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Em relação à titularidade da imunidade recíproca, foi possível notar que a construção jurisprudencial tem caminhado no sentido de tão somente conferir tal atributo aos entes que exerçam atividades mais próximas das finalidades estatais clássicas. É isso que justifica o fato da imunidade das autarquias e fundações públicas ser tão semelhante à imunidade dos entes políticos. É também tendo como parâmetro a natureza da atividade prestada que permite-se justificar o porquê de conceder imunidade a entidades privadas, como os Correios e a Infraero, que exercem uma função essencialmente estatal, inclusive em regime de monopólio, não obstante tenham natureza jurídica de Direito Privado.

Sendo assim, é plenamente correto aplicar ao Brasil o princípio interpretativo instituído pela Corte Suprema Americana no caso *United States VS. Mexico*, segundo o qual só se reconhecerá imunidade recíproca ao próprio ente político ou em uma agência ou instrumentalidade tão intimamente vinculada ao governo que os dois não possam ser realmente vistos como unidades separadas.

Como foi dito na introdução do presente estudo, a análise da contribuição de fato do ente imune seria um ponto de partida para a verificação dos limites da imunidade recíproca na doutrina e na jurisprudência. No entanto, notou-se que a controvérsia paira muito mais sobre questões sobre a aceitação ou repúdio da repercussão econômica do tributo do que de eventual discussão acerca da abrangência do instituto da imunidade recíproca.

A despeito da controvérsia já analisada em momento próprio, o que soou mais curioso sobre o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema da contribuição de fato do

ente imune foi a diversidade de interpretações que o tribunal aplicou em hipóteses semelhantes, fato que já tinha sido notado por Aliomar Baleeiro.

A respeito da repetição de indébito de impostos indiretos, solidificou o Pretório Excelso o entendimento de que é imperiosa a demonstração de que o contribuinte de direito não repassou o custo do imposto pago indevidamente para o contribuinte de fato, ou tenha uma autorização deste. Tal é a ratio do artigo 166 do Código Tributário Nacional e do verbete da súmula do STF nº 546.

Já no caso de contribuição de fato do ente público, o STF não aceita a alegação de que quem arca com o prejuízo do imposto é o ente, afirmando que a relação jurídico-tributária ocorre apenas em relação ao vendedor e o fisco, e que o comprador paga apenas o preço do contrato, por mais que dentro dos custos do produto estejam embutidos os impostos pagos.

O que se percebe é que o Supremo reconhece a existência do fenômeno da repercussão econômica no primeiro caso e ignora-o no segundo, o que é, no mínimo, incoerente.

Não que se defenda a imunidade da contribuição de fato do ente público como um mecanismo de proteção do Estado Federativo. O Estado não precisa mais de mecanismos que o protejam de sua eventual desagregação. No entanto, parece ser a melhor maneira de tratar o tema, tendo em vista que o ordenamento tributário acolheu diversas vezes a repercussão econômica dos impostos indiretos, como na seletividade, na não-cumulatividade e no próprio art. 166, CTN, reiteradamente usado pelo STF.

Sobre a condição de cláusula pétrea da imunidade recíproca como derivação direta do princípio federativo, chega-se a conclusão de que, na esteira de evolução restritiva da matéria, tanto no Direito norte-americano como no brasileiro, deve-se atentar para a possível perda da finalidade assecuratória da unidade e coesão do Estado Federal que o instituto sofreu com os anos.

Por mais que o Estado Federal exija a manutenção da imunidade recíproca, esta tende a se transformar cada vez mais em regra de eficiência dos entes públicos e menos em uma regra vital para a permanência do Estado Federal, como parece transparecer a sua condição de cláusula pétrea. A imunidade recíproca deve voltar-se a nortear o bom exercício da imposição tributária.

É importante considerar, no entanto, que por mais que a imunidade não tenha mais tamanha relevância para a manutenção do estado federal e, portanto, do estado de direito, ainda sim ela cumpre um papel extremamente importante na prática da tributação.

A imunidade recíproca é um elemento de garantia de eficiência da arrecadação, de modo a evitar medidas contraproducentes que seriam levadas a efeito caso não se aplicasse o

instituto, como por exemplo a incidência de imposto de renda sobre receita pública obtida pela tributação.

Sendo assim, não se quer desprestigiar a imunidade recíproca por meio da contestação da sua condição de cláusula pétrea, mas tão somente ver o instituto com uma finalidade que não era tão relevante nos primórdios da constituição da Federação, mas que o Estado Federal contemporâneo necessita: a eficiência da arrecadação. Por meio dela, aí sim, garantir-se-á a tutela dos direitos fundamentais.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 12ª edição, São Paulo, Saraiva, 2006;

BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, 1999;

BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro, Forense, 2006;

BARRETO, Aires Fernandino. **Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar – 2ª edição**, São Paulo, Dialética, 2001;

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, p. 130;

CARRAZZA, Roque Antonio. **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**. Ed. RT, 1986;

COELHO, Sacha Calmon Navarro **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, 2006;

DIAS. Floriano de Aguiar. **Constituições do Brasil – volume 1**. Ed. Liber Júris, 1975;

DIAS. Floriano de Aguiar. **Constituições do Brasil – volume 2**. Ed. Liber Júris, 1975;

ELALI, André. *Sobre a imunidade tributária como garantia constitucional e como mecanismo de políticas fiscais*, in **Revista Tributária e de Finanças PÚBLICAS**, Ano 14 – 70 – setembro/outubro 2006, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2006;

ELALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro: algumas notas para reflexão*, in **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Ano 14 – 69 – julho/agosto 2006, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2006;

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo, 15ª Edição**, Rio de Janeiro, Lúmen Júris, 2006;

GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais de Direito Tributário na jurisprudência do STF**, São Paulo, Dialética, 2006;

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**, 13ª edição, São Paulo, Atlas, 2004;

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo, Saraiva, 2005;

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 24ª edição, São Paulo, Malheiros, 2004;

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional – volume 1 – arts. 1 a 95**, 2ª Edição, Atlas;

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional 4ª Edição – volume 1**, São Paulo, Saraiva, 2006;

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo; Saraiva, 2007;

NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, Forense, 2006,

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Notas a propósito das imunidades tributárias* in **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Ano 12 – 59 – novembro/dezembro 2004, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2004;

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *A imunidade tributária das OSCIP (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público) – Lei 9790/99*, in **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Ano 14 – 68 – maio/junho 2006, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2006;

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional 4ª Edição – volume 1**, São Paulo, Saraiva, 2006;

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro 31ª Edição**, São Paulo, Malheiros, 2005;

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e Jurisprudência**, Porto Alegre, Livraria do Advogado, ESMAFE, 2007;

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – volume 3**, Rio de Janeiro, Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – volume 4**, Rio de Janeiro, Renovar, 2007.

Mendonça, Eric Fernandes da Silva.

A incidência de impostos indiretos em face da imunidade recíproca / Eric Fernandes da Silva Mendonça. – 2000.
67 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito.

Bibliografia: f. 65 - 66.

1. Imunidade Tributária - Monografias. 2. Imunidade Recíproca. I. Maneira, Eduardo. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. Faculdade de Direito. III. A incidência de impostos indiretos em face da imunidade recíproca.

CDD 341.39452

CDU 336.33